

Ricardo Augusto Capovilla

A Auditoria Financeira das Entidades do Setor Público Federal pelo Tribunal de Contas da
União

Universidade de Brasília
Brasília
2013

Ricardo Augusto Capovilla

A Auditoria Financeira das Entidades do Setor Público Federal pelo Tribunal de Contas da
União

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado no Curso de Ciências
Contábeis da Universidade de Brasília
como requisito parcial para obtenção do
título de bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientador: Professor Doutor Bruno
Vinícius Ramos Fernandes.

Universidade de Brasília
Brasília
2013

Ricardo Augusto Capovilla

A Auditoria Financeira das Entidades do Setor Público Federal pelo Tribunal de Contas da
União

Banca Examinadora

Universidade de Brasília
Brasília
2013

RESUMO

A auditoria financeira ou auditoria das demonstrações contábeis é atividade essencial na relação de *accountability* entre acionistas e executivos em empreendimentos privados, cujos benefícios sociais são reconhecidos de maneira unanime pelos estudiosos do tema. É senso comum que a auditoria financeira também pode servir às relações de *accountability* entre a sociedade e o Estado, órgãos e entidades da administração pública. Historicamente, os órgãos de controle da administração concentraram suas atividades inicialmente no controle da regularidade dos atos de gestão, evoluindo para o controle da eficiência e eficácia das entidades, programas e políticas públicas, utilizando técnicas de auditoria financeira apenas de maneira secundária, com o objetivo de reforçar a avaliação dos aspectos de legalidade e desempenho; contudo, com o aumento da competitividade internacional decorrente da globalização da economia, a dificuldade dos órgãos de controle na prevenção e resposta às fraudes e a evolução das expectativas do controle social, cresce a necessidade de informações contábeis úteis e fidedignas para seus usuários, consequentemente a relevância da auditoria financeira na relação de *accountability* entre sociedade e Governo. Este estudo analisa a utilização de técnicas e procedimentos de auditoria financeira por parte do Tribunal de Contas da União, no exercício do controle externo da administração pública federal brasileira, e possíveis benefícios da realização de auditorias financeiras em conformidade com as normas internacionais, tendo em vista a complexidade e as peculiaridades das entidades do setor público.

Palavras-chave: Auditoria Financeira. Auditoria de Demonstrações Contábeis. Tribunal de Contas da União. *Accountability*. Contabilidade Pública.

Sumário

| | | |
|-----|--|----|
| 1 | Introdução | 5 |
| 1.1 | Justificativas / Motivações | 5 |
| 1.2 | Questão de Pesquisa..... | 6 |
| 1.3 | Objetivos..... | 6 |
| 1.4 | Delimitações / Parâmetros utilizados no trabalho..... | 6 |
| 1.5 | Organização do Trabalho | 6 |
| 2 | Referencial Teórico | 7 |
| 2.1 | Controle, Controle Externo e Tribunal de Contas da União..... | 7 |
| 2.2 | Conceitos de Auditoria Financeira ou Auditoria das Demonstrações Contábeis | 10 |
| 2.3 | Síntese Histórica da Auditoria | 16 |
| 2.4 | Tipificações de Auditoria..... | 17 |
| 2.5 | Processo de Auditoria | 21 |
| 3 | Tipologia da Pesquisa (Proceder Metodológico)..... | 36 |
| 4 | Resultados e Análise..... | 37 |
| 4.1 | Peculiaridades da Auditoria Financeira em Entidades do Setor Público..... | 37 |
| 4.2 | Auditoria das Demonstrações Contábeis das Entidades do Setor Público pelo TCU | 39 |
| 4.3 | Risco de Informação na Contabilidade Pública Brasileira | 48 |
| 5 | Conclusões..... | 53 |
| 5.1 | Objetivos da Pesquisa | 53 |
| 5.2 | Recomendações | 56 |
| 5.3 | Sugestões | 57 |

1 INTRODUÇÃO

1.1 Justificativas / Motivações

A auditoria financeira ou auditoria das demonstrações contábeis é reconhecida como atividade de grande valor social, estimulando a concretização de grandes empreendimentos por meio da aglutinação de capitais difusos na sociedade. A importância da atividade de auditoria financeira no resguardo de interesses privados é amplamente reconhecida pelos estudiosos do tema.

A auditoria financeira pode ser utilizada também para o resguardo do interesse público. As demonstrações contábeis de órgãos e entidades do setor público podem incluir informações relevantes para uma série de usuários. A sociedade espera que os recursos públicos sejam aplicados de maneira eficiente, legal e moral, propiciando qualidade aos serviços públicos essenciais como saúde, educação e segurança pública, e que a gestão governamental seja eficaz na solução dos problemas sociais; o gestor necessita de dados úteis e confiáveis para a tomada de decisões.

Além disso, o recente aumento da importância do Brasil no cenário político e econômico internacional e a necessidade de atração de investimentos para impulsionar o desenvolvimento econômico nacional aumentaram a expectativa de confiabilidade das informações financeiras do País por parte de investidores e financiadores.

Entretanto, apesar de a Constituição Federal e leis diversas terem conferido aos órgãos de controle a competência para realizar a auditoria das demonstrações contábeis de entidades do setor público, não se tem realizado esse tipo de auditoria. O presente estudo busca analisar a utilização de procedimentos e técnicas de auditoria financeira pelo Tribunal de Contas da União, os riscos de informação decorrentes dos conceitos e procedimentos da contabilidade pública brasileira e os possíveis benefícios sociais da auditoria financeira no resguardo do interesse público.

1.2 Questão de Pesquisa

Quais são os possíveis benefícios da realização, pelo Tribunal de Contas da União, de auditorias das demonstrações contábeis apresentadas pelas entidades da administração pública federal nas prestações de contas de administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos e na prestação anual de contas do Presidente da República?

1.3 Objetivos

O objetivo geral deste estudo é verificar, a luz da teoria e dos argumentos, os possíveis benefícios da incorporação da auditoria financeira nos trabalhos do TCU como uma das formas de controle sobre o gasto público. Os objetivos específicos são: 1. analisar os procedimentos de auditoria financeira aplicados pelo TCU para identificar e avaliar possíveis distorções nas demonstrações contábeis das entidades da administração pública federal e nas demonstrações consolidadas da União; 2. analisar os riscos à confiabilidade das informações contábeis em razão dos conceitos e procedimentos da contabilidade pública brasileira, antes e depois do processo de convergência às normas internacionais.

1.4 Delimitações / Parâmetros utilizados no trabalho

O estudo será exploratório, por procedimentos de pesquisa bibliográfica e documental, abordando o problema de maneira qualitativa (não haverá o uso de instrumentos estatísticos para coleta e análise de dados), adotando-se o método dedutivo na investigação. O período do estudo será de março a julho de 2013.

1.5 Organização do Trabalho

O presente trabalho está organizado em: Referencial teórico, onde são analisados os conceitos relevantes para o estudo; Proceder metodológico; Resultados e análise, incluindo a história e o panorama atual da auditoria financeira dentre as competências do TCU e da Contabilidade Pública no Brasil; e Conclusões, analisando a importância da Auditoria das Demonstrações Contábeis das Entidades do Setor Público.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle, Controle Externo e Tribunal de Contas da União

Castro (2011, p. 256) ensina que *o vocábulo controle tem sentido amplo, podendo significar dominação (hierarquia/subordinação), direção (comando), limitação (proibição), vigilância (fiscalização contínua), verificação (exame), registro (identificação)*. Para Chiavenato (apud LIMA, 2009, p. 3), *o controle consiste na função administrativa que monitora e avalia as atividades e os resultados alcançados para assegurar que o planejamento, a organização e a direção sejam bem sucedidos*.

Pode-se afirmar que, no setor privado, o controle tem o objetivo de garantir que os executivos estão administrando a companhia conforme as diretrizes estabelecidas pelos acionistas (proprietários), e que os funcionários estão executando as atividades de acordo com as normas, objetivos e metas estabelecidas pelos executivos. A necessidade de controle cresce conforme as entidades passam a ter múltiplos objetivos, e se sujeitam a normas e regras de crescente complexidade. Castro (2011, p. 264) destaca as características que tornam o controle ainda mais necessário no Estado:

- é uma instituição onde a participação do cidadão é obrigatória;
- dispõe de um enorme poder de compulsão: o poder de tributar, de emitir moeda, de definir tipos de proibições para o cidadão, de punir etc.;
- não dispõe de mecanismos naturais de correção de desvios como ocorre nas atividades privadas, onde a competição e o lucro funcionam como potentes instrumentos para reduzir desperdícios, melhorar o desempenho e alocar recursos de forma mais eficiente; e
- o direito de propriedade estatal é difuso, não existindo a vigilância do “olho do dono” como na empresa, o que dá margem ao surgimento de grupos de pressão, internos ou externos ao aparelho estatal, que procuram explorar o interesse e o patrimônio público em proveito próprio.

Há diversos critérios de classificação dos controles. Em termos de controle da administração pública, assume especial relevância a classificação segundo a qual os controles são externos ou horizontais – exercidos pela sociedade ou entre os poderes constituídos – ou controles internos ou verticais, considerados controles hierárquicos ou administrativos

(CASTRO, 2011, p. 266). Lima (2009, p. 6-7) acrescenta que o controle externo pode ser legislativo (exercido pelo Poder Legislativo, nos aspectos político e técnico, nos casos previstos na Constituição), judicial (exercido pelo Poder Judiciário, com base na lei, nos casos de lesão ou ameaça a direito) ou social (controle da gestão pública por parte do cidadão ou grupos organizados); já o controle interno pode ser administrativo (poder de autotutela da administração pública, para manter suas próprias atividades nos termos da lei e de parâmetros de eficácia e eficiência) ou gerencial (controle dos atos de uma entidade por outra, dentro de um sistema de controle interno).

Meirelles (2006, p. 663) ensina que *controle, em tema de Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro*; Di Pietro (2010, p. 728) define o controle da administração pública como *o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que são impostos pelo ordenamento jurídico*.

Chaves (2007, p. 9-14) explica que os sistemas de controle externo da administração pública são concebidos em conformidade com o modelo de Tribunais de Contas (ou Conselhos de Contas), o modelo de Auditorias-Gerais (ou Controladorias-Gerais), ou ainda modelos peculiares, que combinam características de ambos. Os Tribunais de Contas são órgãos colegiados, que exercem função jurisdicional ou fiscalizadora e têm poder sancionatório e determinações compulsórias; tipicamente, o foco de sua atuação é a avaliação da regularidade da gestão pública. Já as Auditorias-Gerais são órgãos singulares, que exercem funções opinativas e consultivas, cujas recomendações não possuem caráter coercitivo; tipicamente, o foco de sua atuação é a avaliação do desempenho e eficácia da gestão pública.

A Constituição Federal atribui ao Poder Legislativo a função de controle externo da administração pública (art. 31, 70 e 71), exercida com o auxílio dos Tribunais de Contas, e

institui Sistema de Controle Interno nos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (art. 74). Além disso, a legislação estabelece que cada unidade gestora na administração deve possuir órgão de auditoria interna. O Tribunal de Contas da União é o órgão administrativo constitucional, autônomo e independente, que tem o papel de auxiliar o Congresso Nacional no controle externo dos órgãos e entidades federais. O TCU é a Entidade de Fiscalização Superior do Brasil, e membro da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – Intosai, que tem o objetivo de promover o aperfeiçoamento do controle externo governamental, inclusive pela emissão de normas de auditoria (*International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI*).

As competências do TCU estão definidas nos artigos 71 a 74 e 161 da Constituição Federal e em diversas leis. Entre as principais, pode-se destacar: apreciar as contas prestadas anualmente pelo do Presidente da República; julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos; realizar inspeções e auditorias, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito; fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos; apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades na aplicação de recursos federais.

Segundo o art. 71, inciso IV da Constituição, as auditorias e inspeções podem ser de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Não obstante, as Normas de Auditoria do TCU (2010, p. 14), embasadas nas ISSAI (normas de auditoria da Intosai), restringem as auditorias do Tribunal a auditorias de regularidade e auditorias operacionais, incluindo a verificação de aspectos contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais podem no âmbito das auditorias de regularidade.

2.2 Conceitos de Auditoria Financeira ou Auditoria das Demonstrações Contábeis

O Dicionário Aurélio define o termo “auditoria”, em sua acepção vinculada à contabilidade, como *exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o planejamento de rotinas, processos e controles até a elaboração das demonstrações contábeis*. Já o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, na NBC TA Estrutura Conceitual, associa o termo “auditoria” ao conceito de trabalho de asseguarção razoável de informações contábeis históricas, que pode ser sintetizado como *o trabalho em que o auditor independente expressa uma conclusão, de forma positiva, com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos usuários acerca das informações contábeis de acordo com os critérios aplicáveis*.

Boynton et al. (2002, p. 31) afirmam que *auditoria de demonstrações contábeis envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de parecer se sua apresentação está adequada, de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA)*. Crepaldi (2011, p. 3) adiciona: *consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, através de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização*. A American Accounting Association define auditoria financeira como:

um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências relacionadas a afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aferir a correspondência entre essas afirmações e critérios estabelecidos e a comunicação dos resultados a usuários interessados (1972, p. 18 apud GRAMLING et al., 2012, p. 6).

Boynton et al. (2002, p. 31) asseveram ainda os autores que a auditoria financeira *é indispensável ao funcionamento de nossos mercados de títulos e valores mobiliários, pois reduz significativamente o risco de que investidores e credores baseiem suas decisões em informações de baixa qualidade*. Nesse sentido, é considerada atividade que adiciona valor e propicia grande benefício social – especialmente quando o mercado de capitais se encontra

em avançado estágio de desenvolvimento. Gramling et al. (2012, p. 6-7) estabelecem como condições para que essa adição de valor se concretize: o auditor deve ser competente na obtenção e avaliação de evidência sobre a fidedignidade das demonstrações financeiras; o auditor deve ser independente da administração e dos usuários externos; o auditor deve estar familiarizado com os riscos e os padrões de divulgação financeira da empresa.

A Secretaria Federal de Controle Interno – SFC apresenta, na IN 01/2001, um conceito de auditoria financeira contextualizado às funções e responsabilidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. Tem por objeto, também, verificar a efetividade e a aplicação de recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras.

2.2.1 Auditoria Financeira e Risco de Informação

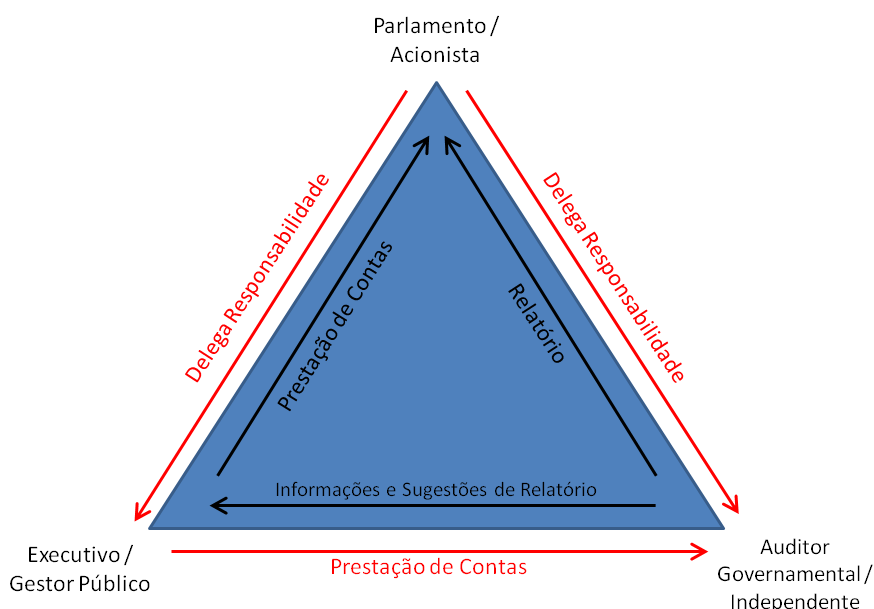
Boynton et al. (2002, p. 68-69) afirmam ainda que a auditoria é necessária para reduzir o risco de informação – *o risco de que as demonstrações contábeis possam estar incorretas, incompletas ou viesadas*.

Segundo os autores, há quatro fatores de contribuem para o risco de informação: conflito de interesses reais ou potenciais entre acionistas ou sócios e administradores da companhia, ou entre diferentes classes de usuários das demonstrações, que podem levar ao enviesamento das informações apresentadas; a relevância das demonstrações, que muitas vezes são a única fonte de informação para importantes decisões de investimento, concessão de empréstimos e outras; a complexidade crescente da contabilidade, que aumenta o risco de

que as demonstrações contenham distorções e erros não intencionais; e a impossibilidade, por razões de distancia, tempo e custo, de os usuários terem acesso direto aos registros contábeis para verificação das afirmações contidas nas demonstrações. Em razão desses fatores, os usuários recorrem ao parecer do auditor independente para obter mais certeza quanto à credibilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis.

2.2.2 Auditoria Financeira e Accountability

A auditoria normalmente está inserida no contexto de uma relação de *accountability*. De acordo com Araújo (1998, p. 15-17), na auditoria externa ou independente, os acionistas ou sócios de uma companhia delegam aos administradores a responsabilidade pela gestão da empresa; no contexto da auditoria interna, os administradores da empresa delegam aos demais setores a responsabilidade pelas operações. No contexto da auditoria governamental, a relação de *accountability* tem o Parlamento (representação da sociedade) a delegar aos administradores públicos a responsabilidade pela gestão dos recursos em proveito da coletividade. A figura a seguir ilustra essa relação:



Fonte: ARAÚJO, 1998, p. 50.

2.2.3 *Formas de Auditoria Financeira*

Jund (2007, p. 123-125) discorre sobre três formas de auditoria financeira. Em síntese: a auditoria geral – também chamada de ampla ou convencional – abrange a avaliação de todos os elementos componentes do patrimônio, bem como todas as operações de um exercício, com o objetivo de avaliar a confiabilidade das demonstrações contábeis em conjunto e dos registros de que se originaram.

A auditoria parcial ou específica abrange apenas uma ou algumas das demonstrações contábeis, de livros ou atos de gestão, com objetivos pontuais, como:

- apurar a situação econômica e financeira da entidade;
- conferir os custos;
- confirmar a existência de determinados valores patrimoniais;
- confirmar saldos de contas de terceiros;
- verificar o cumprimento de obrigações fiscais;
- apurar erros e fraudes;
- verificar o atendimento dos preceitos da legislação societária.

Finalmente, a revisão limitada é um procedimento realizado em circunstâncias que tornam inviável a realização de uma auditoria ampla das demonstrações contábeis da entidade, normalmente quando há a urgência de um pronunciamento do auditor independente.

Explica o autor:

Na auditoria convencional, o auditor investiga para se assegurar de que tenham sido obedecidos os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Para tanto, aplica rigorosamente as normas e os procedimentos de auditoria usualmente recomendados. Já na revisão limitada, sua investigação está voltada principalmente para se assegurar da existência de violações evidentes dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Ainda assim, a revisão limitada envolve um pronunciamento sobre o conjunto das demonstrações contábeis, característica que a diferencia da auditoria parcial. Destaca-se que o relatório deve mencionar o escopo do trabalho, as demonstrações contábeis analisadas e o fato de se tratar de revisão limitada.

2.2.4 Auditoria Financeira e Fraude

O objetivo de uma auditoria financeira é emitir uma opinião a respeito da adequação das demonstrações contábeis de uma entidade quanto aos princípios e normas contábeis geralmente aceitos. Parte desse trabalho é a verificação de que as demonstrações não possuem distorções materialmente relevantes, capazes de influenciar as decisões dos usuários. Distorções podem ser causadas por erro ou fraude. Crepaldi (2011, p. 227-228) ensina que o termo erro *refere-se a ato não intencional resultante de omissão, desatualização ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações que resulte em incorreções*, enquanto o termo fraude *aplica-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis*.

Nas décadas de 1990 e 2000, as fraudes que resultaram na falência das empresas *Enron*, *Worldcom* e *Adelphia* (EUA), *Parmalat* (Itália), *Ahold* (Países Baixos), *Sachtiyam* (Índia) e *Adeco* (Suíça), além de bancos de investimento com atuação global como *Lehman Brothers*, *Bear Stearns* e *Merryl Lynch*, deixaram claro que o problema é mundial. Houve um crescimento da expectativa da sociedade de que a auditoria seja capaz de detectar fraudes e, por consequência, aumento da responsabilidade dos auditores. O próprio valor da auditoria para a sociedade pode ser questionado se ela não puder dar garantia de que as informações financeiras não estão distorcidas por fraudes.

Nesse sentido, auditor tem a responsabilidade de planejar a auditoria de modo a avaliar o risco de sua ocorrência e identificar aquelas que tenham efeitos materialmente significativos nas demonstrações contábeis. Para tanto, o auditor deve reforçar o ceticismo, identificar fatores de risco e aplicar procedimentos de auditoria especificamente para a detecção de fraudes. Segundo Gramling et al (2012, p. 363), *há padrões comuns na maioria das fraudes. O auditor pode utilizar esses padrões, juntamente com uma análise de deficiências de*

controle e tendências financeiras, para identificar o risco de fraude e os tipos de procedimentos de auditoria que seriam mais eficazes na detecção de fraude.

Boynton et al. (2002, p. 78-79), acrescentam que as normas de auditoria da AICPA contemplam dois tipos de distorções associadas a fraudes: a preparação fraudulenta de demonstrações contábeis e a apropriação indébita de ativos. A preparação fraudulenta pode envolver:

- manipulação, falsificação ou alteração de registros contábeis ou documentos com base nos quais as demonstrações são preparadas;
- representação falsa ou omissão intencional de eventos, transações ou informações importantes para as demonstrações;
- aplicação propositadamente errada de princípios contábeis relacionados com quantias, classificação, forma de apresentação ou divulgação.

A apropriação indébita, por sua vez, pode envolver *desfalque de caixa, roubo de ativos e pagamento de produtos ou serviços não recebidos.*

Gramling et al (2012, p. 338-362) apresentam dez etapas para a condução de uma auditoria financeira atenta a fraudes: 1. avaliação das motivações para cometer fraudes (incentivos ou pressões, oportunidades, atitudes e capacidade de cometer fraudes); 2. uso do ceticismo profissional em todas as etapas da avaliação do risco de fraude e na avaliação das evidências; 3. discussão exploratória (completa e sistemática), com todos os membros da equipe de auditoria, da possibilidade de incorreções relevantes em geral; 4. obtenção de informação a respeito do risco de fraude; 5. identificação de riscos de fraude; 6. análise de controles internos em busca de risco de fraude; 7. revisão do plano de auditoria; 8. avaliação cética da evidência de auditoria obtida; 9. comunicação da existência de fraude; e 10. documentação dos procedimentos adotados na busca de fraude e da motivação desses procedimentos. Crepaldi (2011, p. 231) analisa:

Embora a existência de sistema contábil e de controle interno eficaz reduza a probabilidade de distorção das demonstrações contábeis resultantes de fraude e/ou erro, sempre irá existir algum risco de que os controles internos não funcionem como planejado. Além disso, qualquer sistema contábil e de controle interno pode ser ineficaz contra fraude que envolva conluio entre

empregados ou cometida pela administração. Certos níveis da administração podem estar em condições de burlar controles que previnam fraudes similares por parte de outros empregados; por exemplo, instruindo subordinados para registrar transações incorretamente ou ocultá-las, ou sonegando informações relativas a transações.

Nesse sentido, ressalta a importância da etapa 10 mencionada, pois sempre existirá o risco de que uma distorção materialmente significativa decorrente de fraude não seja detectada na auditoria. Nessa situação, a documentação da auditoria auxiliará a determinar se o auditor aplicou procedimentos de identificação de riscos e detecção de fraudes adequados às circunstâncias da auditoria e se elaborou o parecer com embasamento no resultado desses procedimentos.

2.3 Síntese Histórica da Auditoria

Autores diversos associam as raízes da Auditoria ao surgimento da própria Contabilidade, na Grécia, Egito e Roma antigos. Contudo, é consenso que a revolução industrial britânica e o florescimento do capitalismo estabeleceram o ambiente para o desenvolvimento da Auditoria em suas características modernas. A substituição das empresas pequenas, que reuniam pessoas – quase sempre empresas familiares –, as quais produziam pelo modo artesanal, pelas grandes corporações, que reuniam grandes capitais, geridos por administradores profissionais para a consecução de grandes empreendimentos, fez surgir a necessidade de proteger os interesses dos proprietários (BOYNTON et al., 2002, p. 34-35; e ARAÚJO, 1998, p. 105-110).

Nos EUA, o desenvolvimento da Auditoria foi impulsionado ao longo do século XX. Inicialmente, com o crescimento da venda de títulos ao público; a crise de 1929 expôs deficiências no processo de elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, e ; em 1932, a Bolsa de Valores de New York passou a exigir parecer de auditoria independente de todas as empresas listadas; nos anos 40, o crescimento no tamanho e complexidade dos negócios levou a Auditoria a incorporar práticas como a verificação por amostragem

estatística, a avaliação dos controles internos e a ênfase na detecção de distorções relevantes; nos anos 80, passou-se a exigir dos contadores a participação anual em programas de educação profissional continuada e adotou-se a revisão por pares, a cada três anos (BOYNTON et al., 2002, p. 35-37).

No Brasil, a Auditoria ganha impulso somente a partir dos anos 70. Inicialmente, com a instalação de subsidiárias de empresas estrangeiras, auditadas por exigência da matriz; a exigência de auditoria por parte de entidades internacionais de financiamento; a abertura de capital das grandes empresas nacionais; a criação da Comissão de Valores Mobiliários, pela Lei 6.385/1976; e a promulgação da nova Lei das Sociedades Anônimas – Lei 6.404/1976 (ARAÚJO, 1998, p. 109-110).

No final da década de 1990 e início da década de 2000, as crises decorrentes de fraudes nas empresas *Enron*, *WorldCom* e diversas outras empresas importantes em várias partes do mundo, bem como a crise do *subprime* (securitização fraudulenta de créditos de alto risco) e o gigantesco esquema *Ponzi* (pirâmide) de Madoff, no final dos anos 2000, abalaram profundamente a credibilidade da Auditoria. Desde então, as normas editadas por organizações de profissionais ou reguladoras da atividade de auditoria tem destacado a necessidade de gestão ampla dos riscos da atividade, bem como o conhecimento e avaliação dos controles internos e a governança corporativa das entidades auditadas.

2.4 Tipificações de Auditoria

2.4.1 Auditoria Interna e Auditoria Externa

A auditoria interna é definida pelo *Institute of Internal Auditors* – IIA como:

uma atividade independente e objetiva de garantia e consultoria, voltada para a adição de valor e a melhoria das operações de uma organização. Ajuda uma organização a alcançar seus objetivos com o uso de um enfoque sistemático e disciplinado à avaliação e ao aumento da eficácia dos processos de gestão de risco, controle e governança. (apud GRAMLING et al., 2012, p. 22)

O conceito de auditoria externa normalmente se confunde com os conceitos de auditoria financeira ou auditoria das demonstrações contábeis, como se observa na definição de Crepaldi (2011, p. 38):

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

A Intosai apresenta um conceito de auditoria externa contextualizado às responsabilidades das EFS:

a auditoria realizada por um organismo externo e independente da entidade controlada, tendo por objetivo, por um lado, emitir parecer sobre as contas e a situação financeira, a regularidade e a legalidade das operações e/ou sobre a gestão financeira e, por outro, elaborar relatórios correspondentes (EVERARD; WOLTER apud ARAÚJO, 1998, p. 28).

Araújo (1998, p. 30-31) pontua algumas diferenças entre os conceitos. Em síntese: enquanto a auditoria interna é executada por profissional empregado da própria entidade auditada, o que pode restringir a sua independência, a auditoria externa é realizada por profissional sem vínculo ou relação de interesse com a entidade auditada; a auditoria externa é voltada aos interesses de terceiros interessados na entidade auditada, enquanto a auditoria interna objetiva atender aos interesses da administração da entidade; o objeto da auditoria interna normalmente são as operações da entidade, avaliadas quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e adesão às normas e políticas da organização, enquanto o objeto da auditoria externa usualmente são as informações financeiras da entidade, avaliadas quanto aos aspectos da confiabilidade e completude.

2.4.2 Auditoria Pública ou Governamental

Peter e Machado (2003, p. 37) ensinam que a auditoria governamental *contempla um campo especializado da auditoria, voltado para a administração pública, compreendendo a*

auditoria interna e externa, envolvendo diretamente o patrimônio e/ou o interesse público, incluindo as vertentes da auditoria tributária ou fiscal e a auditoria da gestão pública.

Guerra (2005, p. 242-243) apresenta um conceito sob a ótica do controle externo:

Auditoria governamental é o exame técnico, analítico e pericial, desenvolvido pelas Cortes de Contas, mediante seus órgãos técnicos, que se segue ao desenvolvimento das operações governamentais. É o procedimento voltado à verificação e avaliação dos sistemas adotados, com a finalidade de minimizar os erros ou desvios cometidos na gerência da coisa pública. Cuida, com efeito, do exame da regularidade dos atos e transações e do desempenho operacional, apurando o grau de cumprimento das normas, assim como a economia, eficiência e eficácia na utilização de recursos.

Gramling et al. (2012, p. 23) apresentam noção abrangente ao afirmar que o trabalho dos auditores governamentais vai desde auditorias internas de uma entidade pública específica até auditorias de relatórios entregues ao governo por organizações externas. Segundo os autores:

a exigência de prestação de contas tem gerado uma demanda por mais informação sobre programas e serviços do governo. As autoridades executivas, os legisladores e os cidadãos privados desejam e precisam saber se o uso dos fundos públicos é adequado e está de acordo com as leis e regulamentos, e também se as organizações, os programas e serviços do governo estão cumprindo as finalidades para as quais foram autorizados e financiados, de maneira econômica e eficiente.

A SFC também evidencia a abrangência da auditoria governamental, ao enunciar na IN 01/2001 que:

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

2.4.3 Auditoria Operacional, Auditoria de Compliance e Auditoria Integrada

2.4.3.1 Auditoria Operacional

O IIA (apud BOYNTON et al., 2002, p. 938) define auditoria operacional como *um processo sistemático de avaliação da eficácia, eficiência e economia de operações sob*

controle da administração de uma organização, e relato dos resultados da avaliação a pessoas adequadas, acompanhados de recomendações para aperfeiçoamento. Os autores acrescentam:

Uma auditoria operacional envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência e eficácia das atividades operacionais de uma entidade, em comparação com objetivos estabelecidos. [...] a extensão da auditoria pode abranger todas as atividades de (1) um departamento, filial ou divisão ou de (2) uma função comum a várias unidades de negócios (marketing ou processamento de dados, por exemplo). (BOYNTON et al., 2002, p. 32)

Nesse mesmo sentido, pode-se afirmar que a auditoria de gestão e a auditoria de programas de governo são variações desse tipo de auditoria. Os termos auditoria de desempenho e auditoria administrativa podem ser considerados sinônimos de auditoria operacional.

As Normas de Auditoria do TCU (2010, p. 14) conceituam auditorias operacionais como aquelas que *objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.*

2.4.3.2 Auditoria de Compliance ou Regularidade

Ainda de acordo com Boynton et al. (2002, p. 32), *auditoria de compliance envolve obtenção e avaliação de evidências para determinar se certas atividades financeiras ou operacionais de uma entidade obedecem a condições, regras ou regulamentos a elas aplicáveis.* Os termos auditoria de conformidade e auditoria de regularidade podem ser considerados sinônimos de auditoria de *compliance*.

As Normas de Auditoria do TCU (2010, p. 14) definem auditorias de regularidade como aquelas que *objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial.*

2.4.3.3 Auditoria Integrada

Gramling et al. (2012, p. 203-204) afirmam que auditoria integrada é aquela em que o parecer do auditor externo abrange a avaliação quanto às demonstrações financeiras de uma entidade e a avaliação da eficácia dos controles internos da divulgação financeira. A emissão de um parecer a respeito dos controles internos é exigência da Lei *Sarbanes-Oxley* e do padrão de auditoria nº 2 do PCAOB.

Existe ainda outro conceito de auditoria integrada, ligado à auditoria governamental. Peter e Machado (2003, p. 48-49), Araújo (1998, p. 43-48) e Lopes de Sá (2002, p. 47) adotam o conceito da *comprehensive audit*, definida pelo Escritório do Auditor Geral do Canadá como:

um enfoque de auditoria de escopo ampliado com objetivo de revisar sistematicamente e emitir relatórios sobre as relações de accountability, sobre as atividades de apoio e sobre os sistemas e controles utilizados pela administração no cumprimento dos seus deveres e obrigações.

Nesse sentido, a auditoria integrada (ou auditoria de amplo escopo) envolve procedimentos e exames aplicáveis às auditorias operacionais, auditorias de regularidade e auditorias financeiras, com o objetivo de avaliar os diferentes aspectos de uma relação de *accountability*.

2.5 Processo de Auditoria

Boynton et al. e Gramling et al. apresentam, com embasamento nas normas de auditoria de associações de profissionais e órgãos reguladores como o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), o Conselho de Padrões de Contabilidade para Companhias Abertas (PCAOB), o Departamento de Prestação de Contas do Governo dos EUA (GAO), o Conselho de Padrões Internacionais de Auditoria e Garantia (IAASB) e o Conselho de Padrões de Auditoria Interna (IASB), visões semelhantes do processo geral de auditoria financeira:

1. Obtenção de entendimento do negócio e da indústria. 2. Identificação de afirmações relevantes que constam da demonstração. 3. Decisão sobre quais valores são materiais para os usuários da demonstração. 4. Decisão sobre os componentes do risco de auditoria. 5. Obtenção de evidência mediante procedimentos de auditoria, inclusive procedimentos para entendimento dos controles internos, realização de testes sobre tais controles e realização de testes substantivos. 6. Determinação de como as evidências constatadas serão utilizadas para fundamentar o parecer de auditoria, outras comunicações para o cliente e outros serviços que agregam valor. 7. Comunicação das descobertas. (BOYNTON et al., 2002, p. 172-193)

I. Aferir as decisões de aceitação e retenção do cliente. II. Entender o cliente. III. Obter evidência a respeito de controles e determinar o impacto sobre a auditoria de demonstrações financeiras. IV. Apurar evidências substanciadas sobre afirmações de contas. V. Fechamento da auditoria e tomada de decisões de divulgação. (GRAMLING et al., 2012, p. 57-61)

2.5.1 Entendimento do negócio e setor de atuação da entidade a ser auditada

Boynton et al. (2002, p. 174-176) enfatizam a importância de compreender o negócio e o setor de atuação da entidade a ser auditada. O entendimento deve ser suficiente para que o auditor possa:

- a) Desenvolver expectativas a respeito das demonstrações contábeis da entidade – o conhecimento das tendências e fatores competitivos do negócio auxilia o auditor a desenvolver expectativas sobre as demonstrações contábeis e avaliar o risco de que elas contenham distorções. Com isso, o auditor poderá avaliar a razoabilidade das atividades operacionais, de financiamento e investimento da entidade, a relação entre ativos imobilizados e receitas ou lucros e a razoabilidade das margens de lucro, entre outros.
- b) Entender os sistemas de informação e controles internos comuns do setor de atuação da entidade – Esse entendimento habilita o auditor a avaliar os sistemas de informação e controles internos da entidade a ser auditada, e entender as implicações para a auditoria caso eles não sigam as práticas comuns do setor de atuação.
- c) Avaliar a razoabilidade das estimativas contábeis – o conhecimento do negócio e setor de atuação da entidade auxilia o auditor a avaliar aspectos críticos das

demonstrações contábeis que envolvem julgamento profissional, como as estimativas que dão embasamento à constituição de provisões para devedores duvidosos, estoques obsoletos e garantias prestadas; e

d) Identificar de práticas e princípios contábeis específicos do setor de atuação da entidade.

Para compreender o ciclo de negócios da entidade, o auditor deve desenvolver entendimento sobre: a administração da entidade (composição, experiência, atitude em relação à aceitação de riscos, delegação de autoridade e responsabilidade, reputação quanto à integridade e ética nos negócios); metas e objetivos da administração; recursos da organização (financeiros, imobilizados, humanos, informacionais e intangíveis); produtos, serviços, mercado, parcela de mercado, concorrência, influencia da regulação e forças do setor de atuação da entidade; principais processos, estrutura de custos e ciclo operacional da entidade; decisões de investimento e financiamento da entidade.

Os procedimentos a serem realizados para o entendimento do negócio e setor de atuação da entidade incluem: leitura de publicações do setor, regulamentos governamentais aplicáveis e contratos importantes; leitura da documento de registro da entidade, atas de reuniões do conselho de administração e assembleia de acionistas; análise de demonstrações contábeis intermediárias, declarações de imposto de renda e relatórios para agências reguladores; visita às instalações operacionais da entidade para observação dos processos principais, pontos problemáticos e facilidades de processamento eletrônico de dados (PED); entrevista ao comitê de auditoria da entidade para discussão de pontos fortes e fracos dos controles internos, funcionamento das aplicações de PED e alterações relevantes na estrutura organizacional; entrevista à administração da entidade; revisão dos papéis de trabalho de anos anteriores; e verificação da existência de partes relacionadas.

Gramling et al. (2012, p. 107-138) afirmam a necessidade de entender os riscos empresariais e financeiros que podem afetar as atividades da entidade e os mecanismos adotados para identificar, gerir, atenuar ou controlar esses riscos, uma vez que esses fatores influem diretamente no risco de auditoria. Além disso, destacam a utilidade da aplicação de procedimentos analíticos (análise de tendências e de indicadores financeiros, comparação os resultados com dados históricos da entidade ou do setor de atuação) para a identificação de áreas com elevado risco de informação incorreta.

2.5.2 Identificação das afirmações relevantes nas demonstrações contábeis

Boynton et al. (2002, p. 176-179) destacam que as demonstrações contábeis de uma entidade possuem afirmações explícitas e implícitas. Explicam:

Ao colocar esse item no balanço (Contas a Receber, líquido, \$ 40.252.900), a administração está fazendo duas afirmações explícitas: (1) as contas a receber existem e (2) a quantia correta das contas a receber, menos a respectiva provisão, é \$ 40.252.900. A administração também está fazendo três afirmações implícitas: (1) todas as contas a receber que deveriam ser relacionadas foram consideradas, (2) todas as contas a receber são de propriedade da entidade e (3) tudo o que deve ser evidenciado sobre contas a receber consta das notas explicativas às demonstrações. As demonstrações contábeis podem tornar-se relevantemente enganosas, se qualquer dessas afirmações o for.

As afirmações são categorizadas em: existência (dos ativos e passivos em determinada data) ou ocorrência (das transações contabilizadas em determinado período); integridade (inclusão de todas as contas e transações nas afirmações); direitos e obrigações (ativos e passivos são da titularidade daquela entidade naquela data); avaliação ou alocação (adequação da valoração de ativos, passivos, receitas e despesas); e apresentação e divulgação (classificação, descrição e evidenciação adequada de determinados componentes das demonstrações contábeis).

A identificação das afirmações relevantes contidas nas demonstrações da entidade auxilia o auditor a entender os tipos de distorções que podem ocorrer e elaborar um plano de auditoria incluindo os objetivos específicos e procedimentos de auditoria para obtenção das

evidências necessárias para concluir a respeito da adequação das demonstrações contábeis da entidade.

2.5.3 Definição de materialidade

Boynton et al. (2002, p. 285-290) afirmam que a definição de materialidade (a tradução optou pelo termo “relevância”) produz efeitos generalizados numa auditoria, influenciando a extensão dos trabalhos de campo, o volume de evidências necessário à caracterização de uma distorção e a formulação da opinião da auditoria.

O Financial Accounting Standards Board (FASB) define materialidade como *a magnitude de uma omissão, erro ou classificação indevida de informação contábil que, dadas as circunstâncias, torna provável que o julgamento de uma pessoa razoável que tenha utilizado a informação teria sido mudado ou influenciado pela omissão, erro ou classificação indevida*. Nesse sentido, é imprescindível que o auditor considere as circunstâncias relacionadas à entidade e as necessidades de informação dos usuários das demonstrações contábeis. Gramling et al. (2012, p. 117) confirmam:

Materialidade é um conceito que transmite um significado ou importância acerca de um item. Mas devemos perguntar: significativo para quem? E quão importante? O auditor e a administração da empresa podem, muitas vezes, discordar se uma transação ou informação incorreta é material. Além do mais, um valor monetário que pode ser significativo para uma pessoa pode não ser para outra. O conceito de materialidade é abrangente e orienta a natureza e a profundidade da auditoria.

Durante a fase de planejamento da auditoria, o auditor deve realizar um julgamento preliminar da materialidade. Esse julgamento pode ser alterado para a avaliação das descobertas de auditoria, em razão de modificações nas circunstâncias relacionadas à entidade ou obtenção de informações adicionais sobre a entidade durante a auditoria. A materialidade deve ser avaliada no nível de demonstrações contábeis e no nível de saldo de conta (ou classes de transações).

No nível de demonstração contábil, a materialidade será o nível mínimo agregado de erro ou classificação indevida, suficientemente importante para que o auditor não possa afirmar que aquela demonstração está de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos. Pode ser definida uma materialidade para cada demonstração contábil individualmente; é possível também que uma única demonstração tenha diferentes parâmetros de materialidade. Boynton et al. (2002, p. 287) exemplificam: *para a demonstração de resultado, relevância pode basear-se em receita total, lucro operacional, lucro antes do imposto de renda ou lucro líquido; para o balanço, em total do ativo, ativo circulante, capital de giro ou patrimônio líquido.*

Para fins de planejamento, o auditor deve adotar o menor nível agregado de materialidade considerado nas demonstrações contábeis individuais, considerando que as demonstrações contábeis são interligadas e muitos procedimentos de auditoria são relacionados com mais de uma demonstração.

No nível de saldo de conta (ou classes de transações), materialidade é o nível mínimo de erro ou classificação indevida que pode existir para que o saldo da conta seja considerado materialmente errado. Erros ou classificações indevidas inferiores ao parâmetro definido são considerados toleráveis. No planejamento da auditoria, o auditor deve considerar que erros e classificações indevidas materialmente toleráveis no nível de saldo de conta, quando considerados em conjunto, podem produzir distorções relevantes para a demonstração contábil.

Os julgamentos de materialidade geralmente são orientados em termos quantitativos, pela aplicação de um percentual a uma base. Segundo Gramling et al. (2012, p. 118), *ao escolher uma base, o auditor leva em conta a estabilidade da base de ano a ano, de forma que a materialidade não flutue significativamente entre auditorias anuais. O lucro é quase sempre mais volátil que o ativo ou a receita total.* Porém, o auditor deve estar atento a

aspectos qualitativos – por exemplo, quando as causas do erro ou classificação indevida estão relacionadas a atos irregulares ou ilegais.

2.5.4 Decisão sobre os componentes do risco de auditoria

Boynton et al. (2002, p. 291-299) conceituam risco de auditoria (RA) como o *risco de que o auditor possa inadvertidamente não modificar adequadamente seu parecer sobre demonstrações contábeis que contêm erros ou classificações indevidas materiais*, e seus componentes:

- a) o risco inerente (RI), a *suscetibilidade de uma afirmação a um erro ou classificação indevida relevante, supondo que não haja controles internos que com ela se relacionem*;
- b) o risco de controle (RC), o *risco de que um erro ou classificação indevida materiais que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade*;
- c) e o risco de detecção (RD), o *risco de que o auditor não detecte um erro ou classificação indevida materiais que existam em uma afirmação*.

A decisão quanto aos componentes de risco orienta as decisões sobre natureza, época de realização e extensão dos procedimentos de auditoria, além da formação da equipe de trabalho.

A relação entre os componentes do risco de auditoria é definida nos termos da fórmula $RA = RI \times RC \times RD$. Essa relação deve ser utilizada pelo auditor para definir o nível aceitável do risco de detecção, que é determinante no planejamento dos testes substantivos que serão realizados na auditoria.

Considerando que os testes substantivos englobam procedimentos de revisão analítica e testes de detalhes (transações e saldos), a AICPA propõe um modelo de risco expandido, dividindo o risco de detecção em risco de procedimentos de revisão analítica (RPA) e risco de

testes de detalhes (RTD), traduzindo a relação entre os componentes do risco de auditoria na fórmula $RA = RI \times RC \times RPA \times RTD$.

O risco de auditoria normalmente é um parâmetro definido na política de cada empresa de auditoria. Ele representa o inverso do conceito de segurança razoável: quanto maior a certeza que o auditor deseja ter a respeito da sua opinião, menor será o risco de auditoria que ele aceitará.

Se o auditor interpretar que segurança razoável representa 99% de certeza de que as demonstrações contábeis não contêm classificação indevida relevante, o risco será de 1%; se interpretar que é 95%, o risco será de 5%. O desafio último da auditoria é que auditores não podem examinar todas as possíveis evidências referentes a todas as afirmações referentes a todos os saldos de contas e classes de transações. O modelo de risco de auditoria orienta auditores na coleta de evidências, para que eles possam atingir o desejado grau de segurança razoável. (BOYNTON et al., 2002, p. 181)

A avaliação do risco inerente exige a consideração de questões que podem afetar afirmações a respeito de contas ou transações específicas, além de questões que podem afetar afirmações a respeito de múltiplas contas ou mesmo todas as contas. Boynton et al. (2002, p. 294) exemplificam: lucratividade da entidade em comparação com o setor de atuação; sensibilidade de resultados operacionais a fatores econômicos; problemas de continuidade; natureza, causa e valor de erros ou classificações indevidas encontrados em auditoria anterior, conhecidos e prováveis; rotação, reputação e conhecimentos contábeis da administração; impactos do desenvolvimento tecnológico sobre as operações e competitividade da companhia; contas ou transações difíceis de serem auditadas; questões contábeis controversas ou difíceis; suscetibilidade à apropriação indébita de ativos; complexidade de cálculos; extensão de julgamentos relacionados com afirmações; sensibilidade de avaliações a fatores econômicos. Nesse sentido, é comum que o risco inerente atribuído a determinadas afirmações seja diferente de outras, por estar relacionado à complexidade ou incerteza inerente ao processo contábil associado ao saldo de conta ou ciclo de transações.

O auditor deve avaliar o risco inerente com embasamento no ciclo de negócios da organização. Assim, o custo de avaliar o risco inerente é baixo, porque a avaliação é fundamentada nos mesmos procedimentos aplicados para o conhecimento do negócio e setor de atuação da entidade. Contudo, o auditor pode desistir de realizar uma avaliação adequada do risco inerente caso entenda que o esforço de avaliação é maior que a redução nos procedimentos de auditoria que seria possível com a avaliação mais baixa. Nessa situação, o auditor simplesmente assume que o risco inerente terá o valor máximo possível.

O risco de controle varia em razão inversa à eficácia dos controles internos da entidade. Boynton et al. (2002, p. 295) entendem que ele não pode ser igual a zero, considerando que os controles internos não podem proporcionar segurança absoluta de que todos os erros ou classificações indevidas materiais serão evitados ou detectados. O auditor avalia o risco de controle por meio de procedimentos de obtenção de entendimento da estrutura de controles relacionados à afirmação e testes de controles. Quanto mais baixo o nível de risco de controle que o auditor deseja fundamentar, mais procedimentos dessas duas classes deverão ser realizados.

O risco de detecção, por sua vez, depende da eficácia dos procedimentos de auditoria e sua aplicação pelo auditor. Os níveis reais de risco de detecção podem ser modificados pelo auditor, variando a natureza, época de realização e extensão dos testes substantivos, ou mudando a equipe que efetuará os testes; os procedimentos de auditoria escolhidos pelo auditor também influem, pois há procedimentos mais eficazes que outros; a adequação do planejamento, da supervisão e do controle de qualidade da auditoria também diminuem a chance de erro na execução de um procedimento ou na avaliação de uma evidência, diminuindo o risco de detecção.

Assim como ocorre com as definições de relevância, os componentes do risco de auditoria são avaliados em caráter preliminar na fase de planejamento, com base em

suposições, informações obtidas nos papéis de trabalho de auditorias anteriores e outras informações disponíveis, e reavaliados posteriormente conforme o resultado dos procedimentos efetuados durante o planejamento. O auditor pode ajustar o risco inerente conforme o melhor entendimento do negócio e setor de atuação da entidade; o risco de controle pode ser ajustado conforme a eficácia dos controles internos da entidade. Um novo risco de detecção pode então ser calculado para orientar a conclusão do planejamento dos procedimentos de revisão analítica e testes de detalhes a serem efetuados para cada afirmação significativa.

As relações entre materialidade, risco de auditoria e evidência de auditoria podem ser entendidas com embasamento na ilustração a seguir:



Fonte: BOYNTON et al., 2002, p. 298-299.

2.5.5 Obtenção da evidência de auditoria

A fase seguinte é a obtenção da evidência de auditoria, que deve ser suficiente (em volume adequado) e competente (confiável) para que o auditor possa emitir uma opinião com base razoável (racional) sobre as demonstrações contábeis.

O julgamento quanto à suficiência da evidência deve levar em consideração a materialidade e o risco de auditoria, a relação entre o custo da obtenção da evidência e o benefício em termos de poder persuasivo da evidência obtida, e o uso de amostragem

conforme o tamanho e as características da população contábil a ser analisada. Gramling et al. (2012, p. 244) explicam:

O volume de evidência deve ser convincente e em quantidade suficiente para persuadir a equipe de auditoria da correção ou incorreção do saldo de uma conta. De maneira análoga, a evidência deve sustentar-se por si própria, a ponto de permitir que outro profissional imparcial chegue à mesma conclusão. Entretanto, qual é a quantidade de evidência suficiente? Em certa medida, essa é uma questão de julgamento experimentado de auditoria. A amostragem estatística pode ajudar a determinar o número de evidência suficiente com base na quantificação de julgamentos de auditoria a respeito de materialidade, risco de auditoria e de amostragem.

Já a competência (confiabilidade) dos dados está relacionada aos seguintes fatores: Relevância (pertinência com o objetivo da auditoria), Fonte (origem interna ou externa; eficácia dos controles internos; conhecimento direto ou indireto), Tempestividade (pertinência com a data ou período dos balanços analisados) e Objetividade (objetividade ou subjetividade da evidência).

Gramling et al. (2012, p. 242) descrevem quatro passos importantes do processo geral de coleta de evidência de auditoria: 1. Entender o cliente e o setor; 2. Avaliar o risco de informação material incorreta por afirmação, para cada componente importante das informações financeiras ou outros elementos da entidade; 3. Testar detalhes de saldos de contas e transações; e 4. Avaliar a adequação de evidências documentadas e fazer um relatório. Boynton et al. (2002, p. 186-188), de forma semelhante, afirmam a necessidade de executar procedimentos para obtenção de entendimento do negócio e dos controles internos do cliente; testes de controles; e testes substantivos.

Os procedimentos para obtenção de entendimento do negócio e dos controles internos do cliente podem incluir entrevistas, inspeções, observações, leitura de periódicos especializados e outros, para a compreensão de: fatores competitivos do setor do cliente; características das companhias de melhor desempenho naquele setor; negócio do cliente, seus produtos, seus sistemas de produção e distribuição, atividades econômicas subjacentes às

operações; políticas e procedimentos de controles internos; diagramas de fluxos do sistema contábil.

Os testes de controles são realizados para fornecer evidências sobre a eficácia do desenho e operação das políticas e procedimentos da estrutura de controles internos.

Gramling et al. (2012, p. 203-204) informam:

Os auditores sempre foram responsáveis por conhecer os controles internos para a determinação da profundidade e tempestividade dos testes substantivos de saldos de contas. Mas não eram obrigados a testar os controles, a menos que planejassem apoiar-se neles para reduzir o volume de testes substantivos de saldos de contas. [...] As exigências de auditoria de companhias abertas se alteraram com a promulgação da Lei Sarbanes-Oxley, de 2002, e com o padrão do PCAOB sobre a realização de uma auditoria integrada. Esse modelo exige que os auditores de companhias abertas façam a avaliação dos controles internos ao mesmo tempo que realizam a auditoria das demonstrações financeiras.

Já os testes substantivos *fornecem evidência da adequação das afirmações da administração em demonstrações contábeis*. Consistem em: procedimentos analíticos substantivos; testes de detalhes de transações; e testes de detalhes de saldos.

Os procedimentos analíticos substantivos *envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação* (por exemplo, o saldo de uma conta com dados não financeiros relacionados); testes de detalhes de transações *envolvem o exame de documentos que suportam o lançamento de transações específicas em determinadas contas*; e testes de detalhes de saldos *envolvem o exame da fundamentação do saldo final diretamente*. A decisão quanto à natureza e extensão dos testes a efetuar depende da conta em análise, do custo e da eficácia do teste.

2.5.6 Avaliação das evidências de auditoria obtidas

A avaliação das evidências obtidas é um trabalho que deve ser feito tanto ao longo da auditoria, com a obtenção das evidências, quanto ao final da auditoria, quando o auditor decide sobre o tipo de opinião que deve ser expresso no parecer. Os objetivos dessa avaliação são determinar o tipo de parecer a ser emitido e determinar se a auditoria seguiu as normas

geralmente aceitas. Boynton et al. (2002, p. 298-299) afirmam que a avaliação de evidências deve cumprir o seguinte roteiro: revisão dos julgamentos de materialidade e risco de auditoria; avaliação da capacidade de a entidade continuar operando normalmente; revisão técnica das demonstrações contábeis; formação de opinião e rascunho do parecer de auditoria; e revisão final dos papéis de trabalho.

Não é necessário que a evidência obtida propicie segurança absoluta (certeza ou garantia) para que o auditor emita sua opinião; o auditor necessita ter uma preponderância de evidências persuasivas para cada afirmação relevante que conste das demonstrações contábeis, o que lhe permitirá segurança razoável das demonstrações contábeis da entidade.

Na avaliação final de relevância e risco de auditoria, o auditor calcula a distorção provável de cada conta, composta por:

- a) distorções não corrigidas identificadas diretamente em testes substantivos de transações e saldos (ou distorções conhecidas);
- b) distorções não corrigidas projetadas com base em resultados de testes por amostragem; e
- c) distorções estimadas identificadas por meio de procedimentos de revisão analítica e quantificadas por outros procedimentos de auditoria.

O auditor calcula em seguida a distorção provável agregada (referente a todas as contas), que pode incluir também os efeitos de distorções prováveis não corrigidas em exercícios anteriores.

As distorções calculadas são comparadas com os parâmetros de materialidade, considerada tanto em níveis específicos (saldo de contas ou natureza e volume de transações) quanto em nível geral (demonstrações contábeis em conjunto), para avaliar se o risco de auditoria encontra-se em nível adequado. Se o auditor considerar que o nível do risco de auditoria não é aceitável, deve executar testes substantivos adicionais ou convencer a entidade

a fazer as correções necessárias para reduzir o risco de distorções relevantes a um nível aceitável.

O auditor deve então avaliar a capacidade de a entidade continuar operando normalmente. Se as evidências de auditoria levantarem dúvida substancial de que a entidade possa continuar liquidando suas obrigações no vencimento sem que tenha que fazer venda substancial de seus ativos, ou que tenha de reescalonar dívidas, reestruturar operações em razão de forças externas, ou medidas semelhantes. Em caso de dúvida substancial, o auditor deve verificar os planos da administração para reduzir os efeitos das condições presentes e avaliar a probabilidade de que esses planos possam ser efetivamente implantados; persistindo a dúvida, o auditor deve considerar se é adequada a divulgação de uma possível incapacidade de a entidade continuar suas atividades normais por um período razoável e incluir em seu parecer, após o parágrafo de opinião, um parágrafo de ênfase que reflita sua opinião. Se o auditor conclui que não existe dúvida significativa, ainda assim pode considerar a necessidade de divulgação de uma nota explicativa.

A revisão técnica das demonstrações contábeis busca verificar questões de forma e conteúdo das demonstrações e notas explicativas, conforme as normas de divulgação aplicáveis à entidade, normalmente pela aplicação de listas de verificação. O trabalho da revisão e suas conclusões devem ser documentados em papéis de trabalho.

A formação da opinião envolve o resumo e a análise de todas as constatações da auditoria. Antes da decisão final sobre a opinião, normalmente é feita uma reunião com a administração da entidade para discussão das constatações e justificação conceitual de eventuais ajustes e divulgações que esteja recomendando. O ideal é a obtenção de um consenso; a ausência de acordo pode resultar em modificação do tipo de parecer.

Finalmente, a revisão final dos papéis de trabalho visa avaliar: se o trabalho realizado por subordinados foi completo e correto; se os julgamentos exercidos por subordinados foram

razoáveis e adequados; se o contrato de auditoria foi cumprido nos termos e condições da carta-proposta; se todas as questões importantes de natureza contábil e de auditoria levantadas durante o trabalho foram resolvidas adequadamente; se os papéis de trabalho dão fundamentação à opinião que consta do parecer; se as normas de auditoria geralmente aceitas e as políticas e procedimentos de controle de qualidade da empresa de auditoria foram atendidos. A revisão é realizada em diversos níveis – o gerente revisa o trabalho dos auditores, o sócio do trabalho revisa os papéis preparados pelo gerente. Algumas empresas de auditoria exigem ainda a “revisão fria”, uma revisão adicional por parte de um sócio que não tenha participado dos trabalhos.

2.5.7 Comunicação das descobertas

Finalmente, o processo de auditoria se encerra com a comunicação das descobertas, o que é feito por meio do parecer do auditor expressando sua opinião sobre as demonstrações contábeis ou afirmando a impossibilidade de emitir opinião. Além disso, as normas do AICPA exigem a discussão de questões relacionadas a controles internos e questões relacionadas com a condução da auditoria com o comitê de auditoria da companhia ou indivíduos de autoridade e responsabilidade correspondente, além da apresentação de outros relatórios conforme os termos contratuais.

3 TIPOLOGIA DA PESQUISA (PROCEDER METODOLÓGICO)

A metodologia adotada para cumprir os objetivos deste estudo foi:

- a) Quanto aos objetivos, trata-se de pesquisa exploratória, realizada com o objetivo de aprofundar os conhecimentos a respeito da auditoria de demonstrações contábeis de entidades do setor público, objeto pouco estudado (RAUPP; BEUREN, 2006, p. 80-81);
- b) Quanto aos procedimentos, trata-se de pesquisa bibliográfica (revisão de livros e artigos científicos a respeito do objeto de estudo) e documental (documentos não analisados cientificamente) (RAUPP; BEUREN, 2006, p. 86-90);
- c) Quanto à abordagem do problema, trata-se de pesquisa qualitativa, para descrever a complexidade do problema e analisar variáveis de influência. O estudo não incluiu o uso de instrumentos estatísticos para coleta e análise de dados a respeito do problema (RAUPP; BEUREN, 2006, p. 91-92);
- d) Finalmente, quanto às bases lógicas da investigação, utilizou-se o método dedutivo: *uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, de análise do geral para o particular, chega a uma conclusão. Usa o silogismo, construção lógica para, a partir de duas premissas, retirar uma terceira logicamente decorrente das duas primeiras, denominada de conclusão* (GIL, 1999, apud MORESI, 2003, p. 25).

4 RESULTADOS E ANÁLISE

4.1 Peculiaridades da Auditoria Financeira em Entidades do Setor Público

Tanto no setor privado quanto no setor público, a auditoria financeira tem o objetivo de aumentar o grau de confiança dos usuários acerca das informações contidas nas demonstrações contábeis da entidade auditada. Contudo, em razão das peculiaridades das entidades do setor público, os objetivos de uma auditoria financeira em tais entidades são mais abrangentes.

Vela Bargues (1992, apud CRUZ, 2008, p. 16-17) destaca: a heterogeneidade, refletida na imensa variedade de serviços prestados pelo setor público, nos diferentes níveis de complexidade das entidades (ministérios, autarquias, fundações, empresas), nos diferentes objetivos socioeconômicos, vinculações políticas e legais; a fragmentação do poder, decorrente do sistema democrático, que frequentemente faz da composição de interesses conflitantes um critério decisório mais importante que a eficiência e a eficácia, resultando na necessidade de adotar critérios diferenciados para a avaliação de resultados; e a responsabilidade do gestor público, que deriva do parlamento, a por isso assume conotações mais políticas e influi no processo decisório.

Dutra e Cavalcante (2011, p. 64) acrescentam que a lógica privada que estabelece uma relação entre incrementos nos custos e aumentos das receitas não se repete no setor público, porque: a) a maior fonte de receitas públicas são os tributos, e pelo princípio da não afetação tais recursos não podem ser vinculados a despesas específicas; e b) as despesas crescem conforme a politização de demandas sociais, enquanto as receitas crescem de acordo com a necessidade cobrir despesas ou déficits. Nesse sentido, a gestão pública não é suficientemente esclarecida pelas afirmações contidas nas demonstrações contábeis. Em consequência, é necessário expandir o escopo das auditorias financeiras, incluindo procedimentos para avaliar

de aspectos de legalidade e desempenho. Essa peculiaridade é reconhecida nas normas da Intosai e do GAO. Segundo os autores:

[...] há uma forte preocupação do papel da auditoria na verificação da conformidade de procedimentos com a legislação, tendo em vista a extensão, a complexidade e descontinuidade gerencial inerentes às entidades governamentais. Por outro lado, a maioria dos indicadores de desempenho das operações governamentais não pode ser mensurada contabilmente, mas sim por meio de sistemas gerenciais com informações não financeiras sobre a execução dos programas orçamentários. Assim, a auditoria financeira tem outra perspectiva no setor público. Não obstante a função de formar uma opinião sobre a confiabilidade das demonstrações sobre situação e desempenho financeiros, o diagnóstico apresentado nessas demonstrações não é imediata e diretamente afetado pelo desempenho governamental em algumas de suas funções políticas, econômicas e sociais. Dessa forma, no setor público as auditorias de conformidade e de desempenho ganham enorme relevância para formar uma opinião mais ampla sobre a qualidade da gestão pública.

A auditoria independente, por sua vez, pode manter o foco nas afirmações contidas nas demonstrações contábeis da entidade auditada, porque:

[...] 1) as empresas têm grande interesse em monitorar o próprio desempenho, portanto, não precisam necessariamente de uma avaliação externa sobre o seu desempenho; 2) instituições governamentais (fisco, polícia, ministério público, judiciário, órgãos reguladores e outros) têm uma forte atuação na verificação da legalidade dos procedimentos e operações das organizações privadas; e, 3) o lucro é o principal indicador de desempenho de uma organização empresarial. (DUTRA; CAVALCANTE, 2011, p. 64)

No mesmo sentido, Cruz (2008, p. 18) destaca que as empresas privadas são avaliadas com enfoque no resultado econômico-financeiro, enquanto as entidades públicas são avaliadas com enfoque nos resultados alcançados – incluindo aspectos mensuráveis e não mensuráveis – em contraste com os recursos utilizados, ou seja, com base na economicidade, eficiência e eficácia. Essa diferença se reflete nos sistemas de informações contábeis dessas entidades, e a auditoria governamental deve compreender as diferenças entre a contabilidade pública e a contabilidade privada.

A distinção entre a auditoria financeira praticada no controle externo e a auditoria independente foi estudada também pela *Chartered Institute of Public Finance and*

Accountancy – CIPFA, que concluiu a auditoria do controle externo tem as seguintes características: maior independência dos auditores em relação às organizações que eles auditam; papel mais amplo dos auditores; escopo mais estendido de auditoria; relatos mais abrangentes aos interessados (SUMMA, 2008, apud DUTRA; CAVALCANTE, 2011, p. 64).

A tabela a seguir sintetiza as diferenças entre as entidades do setor privado e setor público, a justificar as diferenças no enfoque da auditoria financeira dessas entidades:

Tabela 1: Comparação das Características de Entidades do Setor Privado e Setor Público

| Entidades do Setor Privado | Entidades do Setor Público |
|---|---|
| Pouca diversidade de finalidades e formas organizacionais | Grande diversidade de finalidades e formas organizacionais (ministérios, autarquias, fundações, empresas, consórcios, fundos, parcerias, etc.) |
| Poder decisório concentrado. Decisão ágil, segundo critérios racionais, de eficiência. | Poder decisório fragmentado. Decisão lenta, segundo critérios políticos, sociais, composição de interesses variados e divergentes. |
| Produção de bens privados ou de mercado (excludentes, rivais), homogêneos | Produção de bens públicos (não excludentes, não rivais) e bens meritórios, heterogêneos |
| Receitas livres, obtidas em contrapartida ao produto ou serviço fornecido | Receitas compulsórias, obtidas em razão do poder de Estado, sem necessidade de contrapartida direta |
| Despesas para obtenção de receitas | Despesas para atender demandas sociais politizadas ou juridicizadas |
| Relação custo – receita de vendas direta e fortemente vinculada | Relação entre custos e receitas com pouca ou nenhuma vinculação, indireta |
| Desempenho avaliado em razão de resultados econômicos (lucro), mensuráveis pela Contabilidade | Desempenho avaliado em razão de resultados sociais (benefícios, quantificáveis ou não), mensurados por sistemas gerenciais, com informações não-financeiras |
| Preocupação com a continuidade | Preocupação com o equilíbrio fiscal |

Fonte: Elaborado a partir de Vela Bargues (1992, apud CRUZ, 2008); Dutra e Cavalcante (2011).

4.2 Auditoria das Demonstrações Contábeis das Entidades do Setor Público pelo TCU

Desde sua criação, pelo Decreto nº 966 A, de 7 de novembro de 1890, o Tribunal de Contas (da União) foi incumbido do *exame, a revisão e o julgamento de todas as operações concernentes á receita e despesa da Republica*. A Carta de 1891 elevou o Tribunal de Contas ao patamar constitucional, com a atribuição de *liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso*.

Dentre as competências do TCU, o termo “auditoria” surge pela primeira vez na Constituição Federal de 1967. O texto do art. 71 inclui os seguintes parágrafos:

§ 1º - O controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas e compreenderá a apreciação das contas do Presidente

da República, o desempenho das funções de auditoria financeira e orçamentária, e o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos.

§ 3º - A auditoria financeira e orçamentária será exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União, que, para esse fim, deverão remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas, a quem caberá realizar as inspeções que considerar necessárias.

§ 4º - O julgamento da regularidade das contas dos administradores e demais responsáveis será baseado em levantamentos contábeis, certificados de auditoria e pronunciamentos das autoridades administrativas, sem prejuízo das inspeções referidas no parágrafo anterior.

Não obstante, apesar de o texto constitucional destacar a relevância da contabilidade no exercício das atribuições do controle externo, as práticas de auditoria do TCU distanciaram-se da verificação da confiabilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, consolidando-se como instrumento de averiguação da legalidade na gestão das finanças públicas. Dutra (2012, p. 30-31) enuncia algumas razões para tal fato:

O alto nível de detalhe da Lei nº 4.320/1964 sobre o funcionamento do planejamento, execução e controle do orçamento, bem como sobre os critérios de contabilização, direciona as análises sobre esse assunto para a fiscalização do cumprimento de seus dispositivos. Além disso, a auditoria foi vinculada ao julgamento de contas, como instrumento de obtenção e análise de dados que permitissem a identificação de irregularidades. Além disso, a contabilidade no setor público em geral possui peculiaridades e, no Brasil, não possuía um nível de maturidade que justificasse uma auditoria específica, tendo em vista a prevalência de registros contábeis sobre fluxos financeiros, em detrimento de fluxos e estoques econômicos.

O fato de o TCU não ter desenvolvido historicamente a atividade de auditoria financeira também encontra justificção no sistema de controle externo adotado:

[...] Por fim, por razões históricas, culturais, institucionais e profissionais, a verificação da legalidade é o foco dos Tribunais de Contas, sejam eles brasileiros ou estrangeiros. (DUTRA, 2012, p. 31)

Por outro lado, no setor público, apesar das variações internacionais dos modelos institucionais de fiscalização governamental (Auditorias Gerais ou Tribunais de Contas, ambos com variações de espécie), em geral, há uma forte preocupação do papel da auditoria na verificação da conformidade de procedimentos com a legislação, tendo em vista a extensão, a complexidade e descontinuidade gerencial inerentes às entidades governamentais. (DUTRA; CAVALCANTE, 2011, p. 64)

A Constituição Federal de 1988 atribui ao controle externo a responsabilidade pela *fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das*

entidades da administração direta e indireta, expandindo as possibilidades de atuação do TCU. Dutra (2012, p. 32) entende que com a CF/88 a auditoria ganha independência em relação ao julgamento de contas, ante a ausência da obrigatoriedade de obter e fornecer informações aos processos de tomada de contas, obtendo assim maior liberdade conceitual e processual.

Nos termos das competências constitucionais, legais e regimentais do TCU, observa-se que as auditorias das demonstrações contábeis podem ser realizadas no âmbito de diferentes trabalhos, como a apreciação das contas do Presidente da República, o julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, ou mesmo em procedimentos instaurados especificamente com o objetivo de avaliar a confiabilidade das informações contábeis de determinado órgão ou entidade sob a jurisdição do Tribunal.

4.2.1 A Auditoria Financeira no âmbito das Auditorias do TCU

Pelas razões já apresentadas, o TCU não desenvolveu historicamente uma metodologia para trabalhos de auditoria financeira. O próprio teor do art. 239 do Regimento Interno, ao definir as finalidades das auditorias do Tribunal, reflete essa realidade ao destacar a análise de aspectos contábeis como instrumento para o exame da legalidade dos atos de gestão:

Art. 239. Auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para:

- I – examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;
- II – avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados;
- III – subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro.

Cabe destacar ainda que as Normas de Auditoria do TCU (2010, p. 14) classificam a auditoria contábil como uma espécie da auditoria de regularidade.

Em 2005, o TCU deu início ao projeto Audicon, que pode ser considerado a primeira tentativa de estruturação do Tribunal para a realização de auditorias das demonstrações

contábeis. O objetivo do projeto era *desenvolver metodologia de auditoria e análise contábil-financeira aplicáveis à área bancária e de empresas públicas e sociedades de economia mista*. Pretendia-se desenvolver uma metodologia, aderente às normas de auditoria financeira da *International Federation of Accountants* – IFAC e às ISSAI, que possibilitasse a formação de opinião a respeito da confiabilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis dos órgãos e entidades do escopo do projeto. Entre os problemas e oportunidades do Audicon, o projetista destacou:

[...]

b) A ocorrência de recentes fraudes contábeis e financeiras afetou a credibilidade das informações contábeis e financeiras colocadas à disposição do público.

c) Há ainda o risco de o Tribunal aprovar contas com demonstrações contábeis fraudadas ou contendo erros, mesmo já havendo pareceres de entidades de auditoria independente e do Controle Interno.

[...]

l) Tal adaptação e modernização se fazem necessárias devido também ao aprimoramento dos mecanismos de fraudes contábeis e financeiras, como visto nos recentes escândalos internacionais (Enron, WorldCom e Parmalat), que certamente poderiam estender-se às demonstrações contábeis de entes públicos e trariam reflexos para a governança institucional.

m) Paralelamente a isso, há o risco de haver demandas pela execução de auditorias contábeis-financeiras por parte do Congresso Nacional ou de outros entes, sem que o Tribunal possa atendê-las em tempo hábil por não dispor de metodologias para atender ao pedido.

n) Por outro lado, a normalização da auditoria e análise contábil-financeira habilitaria o Tribunal a proceder à revisão de pares (peer review) em outras Entidades Fiscalizadoras Superiores, o que daria grande relevo no âmbito internacional e geraria outras oportunidades de atuação para seus membros e analistas.

(Portaria TCU nº 62, de 15 de Fevereiro de 2005)

Por dificuldades operacionais, o Audicon teve de ser modificado em 2006, restringindo-se o escopo da metodologia de auditoria ao Banco Central do Brasil e do Banco do Brasil. Frustrando as expectativas iniciais, os roteiros de auditoria produzidos pelo Audicon encampam o entendimento restrito quanto ao objetivo da auditoria das demonstrações contábeis no TCU. Nos termos do roteiro:

é a obtenção e avaliação de evidências, a partir das informações constantes das demonstrações financeiras e de suas notas explicativas, de potenciais riscos de dano ao erário e de eventuais danos ocorridos, por meio de técnicas e procedimentos aplicados para a confirmação de saldos, transações e

verificação de controles internos relevantes. Nesse sentido, não visam a emissão de parecer a respeito da adequação das demonstrações às normas e práticas contábeis. (TCU, 2007, p. 3)

4.2.2 Procedimentos de Auditoria Financeira nos Processos de Contas dos Administradores e demais Responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos

Nos termos da Instrução Normativa nº 63, de 1º de setembro de 2010, o processo de contas destina-se à avaliação e julgamento do desempenho e da conformidade da gestão dos administradores e demais responsáveis, com base em documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, obtidos direta ou indiretamente. Destacam-se os conceitos de conformidade e desempenho:

[...]

VIII. exame da conformidade: análise da legalidade, legitimidade e economicidade da gestão, em relação a padrões normativos e operacionais, expressos nas normas e regulamentos aplicáveis, e da capacidade dos controles internos de identificar e corrigir falhas e irregularidades;

IX. exame do desempenho: análise da eficácia, eficiência, efetividade e economicidade da gestão em relação a padrões administrativos e gerenciais expressos em metas e resultados negociados com a administração superior ou definidos nas leis orçamentárias, e da capacidade dos controles internos de minimizar riscos e evitar falhas e irregularidades; [...]

As demonstrações contábeis da entidade, quando não estiverem disponíveis via SIAFI, devem ser incluídas no Relatório de Gestão. Autarquias, fundações, empresas estatais, fundos especiais e entidades que tenham firmado contrato de gestão devem incluir também a íntegra do Parecer da Auditoria Independente.

A Lei Orgânica do TCU define, em seu art. 16, que a *infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial* enseja a irregularidade das contas; a *exatidão dos demonstrativos contábeis* é requisito para que sejam julgadas regulares. Não obstante, atualmente os trabalhos de instrução dos processos de prestação de contas não têm como objetivo a verificação da confiabilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis do órgão ou entidade.

Nesse sentido, o Manual de Instrução de Processos de Tomada e Prestação de Contas prescreve a realização de procedimentos de análise sobre demonstrações contábeis da entidade, que incluem, em síntese:

Tabela 2: Procedimentos de Análise das Demonstrações Contábeis nas Prestações de Contas de dos Administradores e demais Responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos

| | |
|---|---|
| Balanço Orçamentário | <ul style="list-style-type: none"> • Verificação das conformidades entre os valores da Receita Prevista, Receita Executada, Despesa Fixada e Despesa Executada; • Verificação da conformidade entre os subtotais da Receita Executada e da Despesa Executada com o somatório das Receitas e Despesas Correntes e de Capital do Balanço Financeiro; • Cálculo e avaliação do Índice de Utilização Orçamentária. |
| Balanço Financeiro | <ul style="list-style-type: none"> • Verificação da conformidade entre o valor de Fornecedores e Restos a Pagar não processados e os saldos correspondentes no Balanço Patrimonial; • Verificação da conformidade entre o valor da Disponibilidade para o período seguinte e o saldo do Disponível do Balanço Patrimonial; • Avaliação dos valores com o título de Outros Ingressos ou Outros Dispendios; • Cálculo e avaliação do Índice de Receitas Próprias e do Índice de Autossuficiência de Receitas Próprias. |
| Balanço Patrimonial | <ul style="list-style-type: none"> • Verificação da conformidade entre o Ativo e o Passivo, inclusive contas de Compensação; • Verificação da conformidade entre o saldo do Ativo Real e do Passivo Real com a soma do Ativo Financeiro e Ativo não Financeiro ou Passivo Financeiro e Passivo não Financeiro; • Existência de contas com inversão de saldo e saldos em contas transitórias; • Análise da conformidade entre os saldos das contas Diversos Responsáveis e Despesa a Classificar; • Exclusão de saldos de estoques e outros realizáveis do Ativo e Passivo Financeiros; • Cálculo e avaliação do Índice de Inscrição de Restos a Pagar; • Avaliação da pertinência entre os saldos das principais contas de ativo e passivo e as atividades desempenhadas pela entidade; • Cálculo e avaliação dos índices de liquidez (seca, corrente, geral) e endividamento (recursos próprios e capital de terceiros). |
| Demonstração das Variações Patrimoniais | <ul style="list-style-type: none"> • Verificação da conformidade entre os valores registrados nas Receitas e Despesas e os registros correspondentes nos Balanços Financeiro e Orçamentário; • Verificação da conformidade entre o valor do Superávit ou Déficit e o saldo do Resultado do Período no Balanço Patrimonial; • Análise da existência e justificação para excessos em capitalizações, descapitalizações, desincorporações de ativos e incorporações de passivos. |
| Demonstração do Resultado do Exercício | <ul style="list-style-type: none"> • Verificação da absorção de prejuízos acumulados antes das participações; • Verificação do cumprimento de requisitos legais na distribuição de resultado a diretores e empregados; • Avaliação das causas para prejuízos adicionais; • Exame da tendência da entidade nos últimos três exercícios quanto aos resultados operacionais e líquidos. |
| Outras | <ul style="list-style-type: none"> • Verificação se as demais demonstrações da entidade e notas explicativas foram elaboradas e apresentadas conforme os requisitos legais; • Verificação da compatibilidade entre a procedência das origens e das aplicações dos recursos com o objetivo social da entidade; • Verificar a apresentação de demonstrativo da composição acionária do Capital Social, indicando os principais acionistas e respectivos percentuais de participação. • Verificar o cumprimento dos requisitos legais em operações como: investimentos em participações em empresas privadas; compatibilidade entre encargos de empréstimos e financiamentos contraídos, prática no mercado financeiro e rentabilidade da Empresa; efeito da conversão de debêntures em ações sobre o controle acionário da União; etc. |

Fonte: Portaria TCU nº 105, de 23 de março de 2004.

Tais procedimentos podem ser classificados como procedimentos de revisão analítica, mas são aplicados apenas para a avaliação dos aspectos de desempenho e legalidade da gestão.

4.2.3 Procedimentos de Auditoria Financeira no Parecer Prévio sobre as Contas de Governo

O TCU aprecia as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República por meio de parecer prévio, que orienta o julgamento das contas por parte do Congresso Nacional. O art. 228 do Regimento Interno do TCU define que o parecer prévio *será conclusivo no sentido de exprimir se as contas prestadas pelo Presidente da República representam adequadamente as posições financeira, orçamentária, contábil e patrimonial, em 31 de dezembro, bem como sobre a observância dos princípios constitucionais e legais que regem a administração pública federal*. As contas consistem dos Balanços Gerais da União e do relatório sobre a execução orçamentária, elaborado pelo órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

A auditoria do Balanço Geral da União – conjunto de demonstrações contábeis de todos os órgãos e entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, consolidadas na prestação de contas do Presidente da República – é o principal trabalho de auditoria financeira do TCU. São analisados os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais. Desde 2003, a auditoria do BGU originou dezenas de ressalvas à fidedignidade das informações contidas nas demonstrações contábeis consolidadas. Entre as mais importantes, pode-se citar:

- a) manutenção do registro de restos a pagar não processados sem prorrogação do prazo de validade;
- b) retificação irregular de restos a pagar não processados;
- c) falhas na codificação, registro e solução de restrições decorrentes dos procedimentos de conformidade contábil;

- d) ausência de entidade contábil para os fundos da Previdência Social;
- e) ausência de registro contábil de provisões, depreciações e passivos atuariais;
- f) diferenças de conciliação entre os saldos contábeis da conta única e os valores efetivamente depositados no Banco Central;
- g) diferenças relevantes entre os registros contábeis do SIAFI e informações oriundas de controles específicos, em especial: Demonstrações Contábeis do Banco Central (conta única do Tesouro Nacional), Relatório Mensal da Dívida Federal (dívida mobiliária interna), Sistema de Patrimônio da União (bens móveis e imóveis), Sistema da Dívida Ativa da União e Sistema da Receita Federal (créditos parcelados); erro na apuração das variações patrimoniais decorrentes de valores financeiros diferidos e a receber; ausência ou insuficiência de notas explicativas; e
- h) erros de consolidação (desconsideração de determinados órgãos e entidades nos procedimentos de consolidação e ausência de exclusão de saldos decorrentes de operações intragovernamentais).

Apesar da relevância dessas ressalvas, os trabalhos da auditoria do BGU possuem limitações. Em 2009, o relatório do programa internacional de avaliação da gestão das finanças públicas *Public Expenditure and Financial Accountability* sintetizou as limitações da auditoria do BGU nos seguintes termos:

O TCU elabora um relatório detalhado para acompanhar as demonstrações financeiras do Governo, juntamente com um resumo de seus principais resultados e conclusões. No entanto, atualmente, o TCU não emite um parecer de auditoria sobre as demonstrações financeiras consolidadas do Governo para determinar se as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e fiel de acontecimentos financeiros no período em análise. Para emitir este parecer, o TCU teria que ir além da prática atual de um exame legalista das demonstrações e relatórios (e um resumo dos documentos que respaldam estas demonstrações), além de mudar para um foco sobre a confiabilidade dos sistemas e gestão de controles subjacentes às demonstrações e relatórios.

Os principais procedimentos e técnicas aplicados na auditoria do BGU são descritos por Dutra e Cavalcante (2011, p. 69) nos seguintes termos:

- a) exame documental da legislação pertinente e das peças integrantes do BGU (demonstrações contábeis, notas explicativas e demonstrativos orçamentários); b) análise de registros contábeis e conferência de saldos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi); c) conciliação entre valores constantes das demonstrações contábeis e dados publicados em outras fontes; d) análises horizontal e vertical de saldos dos itens do Balanço Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais.

Em 2011, o TCU iniciou o Projeto de Fortalecimento da Auditoria Financeira, que tem o objetivo de capacitar a instituição para realizar a auditoria do BGU conforme as Diretrizes de Auditoria Financeira da Intosai (*ISSAI 1000-2999 General Auditing Guidelines on Financial Audit*). Os primeiros resultados desse projeto já foram observados na auditoria do BGU do exercício de 2011. De acordo com Dutra e Barreto (2012, p. 124-125), a adoção de novos procedimentos – como a seleção de objetos de auditoria por critérios de materialidade (dívida federal, participações societárias e passivo atuarial), a utilização de amostragem estatística e a avaliação de controles internos e riscos de distorção contábil relevante –, resultou em ressalvas inéditas no BGU, caracterizadas conforme as normas internacionais, que exigem que uma ressalva seja materialmente significativa e tenha efeitos generalizados.

A primeira fase desse projeto foi concluída em 2013, com a apresentação do relatório da consultoria contratada para analisar a aderência do processo de auditoria do BGU aos requisitos estabelecidos nas ISSAI. A consultoria identificou os requisitos não atendidos e propôs um roteiro para adapto atendimento integral, a ser concretizado no prazo estimado de cinco anos. Foram formuladas as seguintes recomendações: 1. Aumentar a importância do planejamento; 2. Aperfeiçoar a documentação e o processo de controle de qualidade; 3. Implantar a abordagem com base em risco; 4. Documentar a avaliação de riscos de fraudes e de descumprimentos legais; 5. Aperfeiçoar o uso do conceito de materialidade; 6. Melhorar o nível da evidência; 7. Implantar procedimentos relativos às estimativas e transações com

partes relacionadas; 8. Implantar procedimentos relativos aos eventos subsequentes; 9. Utilizar amostragem; 10. Aperfeiçoar procedimentos relativos às participações societárias; 11. Avaliar a necessidade de utilizar especialista; 12. Determinar a viabilidade do uso da auditoria interna; 13. Ajustar a redação do relatório; 14. Antecipar e ampliar a comunicação.

4.3 Risco de Informação na Contabilidade Pública Brasileira

A contabilidade pública brasileira teve seu primeiro impulso em razão da impossibilidade de obter empréstimos internacionais. Castro (2011, p. 104) narra:

A Contabilidade Pública no Brasil foi marcada por fases bem distintas. A primeira fase teve início após um fato de proporções política e econômica que acabou por produzir o Código de Contabilidade Pública. Tudo começou quando, em 1914, o Ministro da Fazenda não pôde realizar operações de crédito com banqueiros ingleses por incapacidade de oferecer garantias para os empréstimos. O motivo era a falta de uma contabilidade organizada que produzisse informação consistente sobre a situação financeira, econômica e patrimonial do Governo. Na época, a Contabilidade do Governo se resumia à escrituração do livro caixa.

Em termos estruturais, a contabilidade pública brasileira foi inaugurada pelo Decreto 15.210, de 28 de dezembro de 1921, que instituiu a Diretoria Central da Contabilidade Pública, posteriormente denominada Contadoria Central da República (Decreto 4.555/1922) e Contadoria Geral da República (Decreto 1.990/1940); em termos técnicos, pelo Código de Contabilidade Pública (Decreto 4.536, de 28 de janeiro de 1922) e o Regulamento Geral de Contabilidade Pública (Decreto 15.783, de 8 de novembro de 1922).

O marco histórico seguinte foi a edição da Lei 4.320, de 31 de março de 1964, que instituiu quatro sistemas de informação contábil: orçamentária, financeira, patrimonial e compensação (atos potenciais). Contudo, a Lei estabeleceu claramente a prioridade do controle orçamentário, o que se reflete no desenho das demonstrações contábeis – o Balanço Patrimonial classificou os ativos e passivos em financeiros e permanentes (esses últimos modificáveis somente com autorização orçamentária), além de efetuar a apuração do superávit financeiro, fonte de recursos para o orçamento do exercício seguinte; já o Balanço Financeiro

e a Demonstração das Variações Patrimoniais possuíam divisões específicas para explicitar os efeitos da execução orçamentária. Além disso, Castro (2011, p. 106) adiciona:

Na Lei nº 4.320/64, os conceitos e as regras contábeis só foram citados a partir do art. 83. Toda citação de receitas ou despesas nos artigos anteriores tratavam de conceitos orçamentários. Com isso, a cultura na área pública traduziu receita ou despesa como sendo um fato orçamentário. Esta cultura abriu um fosso conceitual entre a Contabilidade Pública, traduzida como Contabilidade da Lei nº 4.320/64 (foco orçamentário), e a Contabilidade Comercial, mais tarde conduzida pela Lei nº 6.404/76 (foco patrimonial). Ou seja, na Contabilidade Pública os termos: *receita* e *despesa* passaram a ter um conceito orçamentário, enquanto “receita” e “despesa” no setor privado significam variação do Patrimônio Líquido.

Em 1986, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, com a atribuição de administrar os sistemas de programação financeira, execução orçamentária e contabilidade pública, e iniciou-se a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, desenvolvido no intuito de solucionar diversos problemas que dificultavam a gestão dos recursos públicos e a preparação para a adoção do orçamento unificado, que passaria a vigorar em 1987.

Antes da implantação do SIAFI, os registros contábeis eram realizados manualmente, e a elaboração das demonstrações contábeis poderia levar mais de 45 dias após o encerramento do mês; havia muita inconsistência nos dados em razão da diversidade de fontes de informações e de interpretações sobre cada conceito. Nesse ambiente, era inviável a utilização das informações contábeis para fins gerenciais, e a contabilidade governamental era entendida como mera ferramenta para o atendimento de aspectos formais da gestão dos recursos públicos.

Segundo Castro (2011, p. 107-110) as inovações do SIAFI provocaram uma reformulação na contabilidade pública: a lógica e as técnicas da contabilidade pública foram adotadas como base do controle financeiro e orçamentário, trazendo segurança às informações; a contabilidade tornou-se a base para os pagamentos, ou seja, nenhum pagamento poderia ser feito sem registro prévio na contabilidade; a Conta Única do Tesouro

Nacional, conta de natureza contábil que concentrou todas as disponibilidades da União, passou a ser a base de toda a movimentação financeira; adotou-se um plano de contas único para todas as entidades do setor público integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, harmonizando num único sistema as técnicas da contabilidade comercial (aplicável às empresas públicas regidas pela Lei das S.A.) e as técnicas da contabilidade pública; a Tabela de Eventos (evento contábil) automatizou todos os registros contábeis, eliminando a complexidade decorrente dos múltiplos sistemas (orçamentário, financeiro, patrimonial, compensação) e minimizando os problemas com erro humano; balances e balanços passaram a ser emitidos diariamente, possibilitando análises e ajustes antes mesmo do encerramento do mês. Nesse ambiente, *os contabilistas passaram a ser instrutores e orientadores dos gestores; as conferências se transformaram em análises e os dados em informações*. O SIAFI manteve na contabilidade pública a importância do aspecto orçamentário e reforçou a relevância do aspecto financeiro.

Apesar do grande avanço, a adoção do SIAFI não representou a eliminação das possibilidades de erros e distorções na contabilidade, em razão das restrições relacionadas a recursos humanos e da fragilidade dos controles internos nas diversas entidades da administração pública federal. Além disso, houve a evolução quanto à utilidade das informações produzidas para a tomada de decisões foi restrita, em razão da utilização de conceitos e procedimentos contábeis focados no controle orçamentário e financeiro, em detrimento dos aspectos patrimoniais.

Em 2008, a STN e o CFC iniciaram o processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS* (editados pela IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – a NBCASP (editadas pelo CFC), em sintonia com o movimento desencadeado na contabilidade aplicada ao setor privado com a edição das Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009. O processo de

convergência irá aproximar a contabilidade pública da contabilidade praticada no setor privado, com foco no aspecto patrimonial, que é o objeto da contabilidade como ciência.

Para cumprir sua missão, a STN criou o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, cujas recomendações são concretizadas do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. Inicialmente, a STN estabeleceu que os procedimentos contábeis patrimoniais (parte II do MCASP) deveriam ser adotados por todos os entes da Federação a partir de 2012; além disso, o novo plano de contas aplicado ao setor público (Parte IV) e as novas demonstrações contábeis (Parte V) seriam obrigatórios a partir de 2012 para União, Estados e DF, e a partir de 2013, para os Municípios. Contudo, em razão das dificuldades técnicas e administrativas para efetuar a transição, os prazos foram sucessivamente prorrogados. Atualmente, o prazo definido para a adoção desses componentes é o término do exercício de 2014, para todos os entes da Federação.

Entre as mudanças mais relevantes da nova contabilidade pública, nos termos das NBCASP, pode-se sintetizar:

- a) modificações nos conceitos de ativo, passivo, receita e despesa;
- b) adoção do regime de competência para reconhecimento das despesas e receitas;
- c) adoção de Plano de Contas Único para as três esferas de Governo;
- d) registro contábil de ativos intangíveis e bens públicos de uso comum;
- e) definição de critérios específicos para a avaliação e mensuração dos diferentes elementos patrimoniais (disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos, imobilizado, intangível);
- f) reavaliação e redução ao valor recuperável (*impairment*) periódicas;
- g) definição de critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão;

- h) adequação da apresentação das demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº 4.320/1964 para destaque dos aspectos patrimoniais;
- i) elaboração da Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), Demonstração da Movimentação do Patrimônio Líquido (DMPL) e Demonstração do Resultado Econômico (DRE);
- j) definição de procedimentos de consolidação das demonstrações contábeis;
- k) acompanhamento contábil do cumprimento das metas do PPA;
- l) criação do sistema de informações contábeis de custos.

É certo que a nova contabilidade pública demandará a atualização dos procedimentos da auditoria financeira. Dutra e Cavalcante (2011, p. 72) analisam:

Essas mudanças na estrutura de relatório financeiro aplicável aos entes governamentais afetam diretamente os procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos, passivos, receitas e despesas. A reforma da contabilidade pública federal exige um alinhamento da auditoria financeira, a fim de conhecer as consequências da nova contabilidade pública e formar uma opinião com um grau de segurança razoável sobre a fidedignidade das novas informações produzidas por essa contabilidade.

A contabilidade pública brasileira pós-convergência, ao promover uma aproximação com a contabilidade aplicada ao setor privado, com prevalência da essência sobre a forma, aumenta a responsabilidade do contador público, que deverá exercer seu julgamento profissional em situações complexas ou incertas. Consequentemente, aumentam os riscos de erros e as oportunidades de fraude. Nesse ambiente, a auditoria das demonstrações financeiras se torna ainda mais importante, fornecendo ao gestor público segurança razoável de que as demonstrações não contém distorção relevante e atestando à sociedade a confiabilidade dessas informações.

5 CONCLUSÕES

5.1 Objetivos da Pesquisa

5.1.1 Objetivo Específico 1: Analisar os procedimentos de auditoria financeira aplicados pelo TCU para identificar e avaliar possíveis distorções nas demonstrações contábeis das entidades da administração pública federal e nas demonstrações consolidadas da União

Observou-se que o manual de instrução dos processos de prestação de contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos prescreve a aplicação de procedimentos analíticos sobre as afirmações contidas nas demonstrações contábeis; não obstante, o objetivo essencial desses procedimentos não é a dar embasamento a um juízo quanto ao grau de confiabilidade das informações contábeis, mas apenas a análise de aspectos específicos de desempenho e legalidade da gestão pública.

Na apreciação das contas anuais do Presidente da República, o TCU tem a responsabilidade de emitir parecer conclusivo a respeito das adequada representação da situação financeira, orçamentária, contábil e patrimonial nas demonstrações contábeis consolidadas. Entretanto, apesar da importância das ressalvas apontadas nos últimos exercícios, os procedimentos de auditoria financeira aplicados na auditoria do BGU são limitados, o que restringe a capacidade de identificação de distorções nas demonstrações contábeis. A atual metodologia aplicada na auditoria do BGU é insuficiente para dar embasamento a um parecer de auditoria nos moldes das normas de auditoria financeira da Intosai.

5.1.2 Objetivo Específico 2: Analisar os riscos à confiabilidade das informações contábeis em razão dos conceitos e procedimentos da contabilidade pública brasileira, antes e depois do processo de convergência às normas internacionais

A atual contabilidade pública brasileira privilegia, em seus procedimentos e conceitos, aspectos orçamentários e financeiros. Em consequência, as informações patrimoniais produzidas são incompletas e distorcidas. Apesar da correção de parte das distorções identificadas nas auditorias no BGU nos últimos exercícios, as informações patrimoniais da

contabilidade pública pouco servem ao gestor na tomada de decisões e à sociedade para o controle da gestão pública.

O processo de convergência aos padrões internacionais promoverá uma reaproximação da contabilidade pública com as raízes da ciência contábil, recuperando o patrimônio público como objeto essencial e propiciando a produção de informações muito mais relevantes para todos os usuários; contudo, o contador público brasileiro, mais acostumado a seguir regras e procedimentos bem definidos, será desafiado a exercer seu julgamento profissional numa série de situações complexas e incertas, aumentando os riscos de erros e as oportunidades de fraudes.

A persistência dos riscos de informação identificados na contabilidade pública brasileira torna ainda mais oportuna a iniciativa de desenvolver uma metodologia de auditoria das demonstrações contábeis das entidades do setor público.

5.1.3 Objetivo Geral: Verificar, a luz da teoria e dos argumentos, os possíveis benefícios da incorporação da auditoria financeira nos trabalhos do TCU como uma das formas de controle sobre o gasto público

Nos trabalhos de julgamento das contas de administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, a auditoria financeira enseja a produção de conhecimento abrangente e aprofundado da entidade, corroborando as bases de outros trabalhos de auditoria; agrega técnicas e procedimentos que fortalecem uma metodologia de identificação de fraudes; fortalece as bases para a formulação da uma opinião a respeito da gestão, complementando os aspectos de operacionais e de conformidade.

Entidades como autarquias, fundações, empresas estatais, fundos especiais e entidades que tenham firmado contrato de gestão devem submeter suas demonstrações contábeis à auditoria independente. Contudo, isso não afasta a auditoria financeira por parte do TCU, que se justifica por suas peculiaridades, como: escopo abrangente, incluindo aspectos de

legalidade e desempenho; maior enfoque na identificação de fraudes; desenho de procedimentos de auditoria para apoiar análises com foco na defesa do interesse público.

Em termos de auditoria das demonstrações contábeis consolidadas, a verificação da fidedignidade das informações contábeis nacionais é essencial para a prevenção e a avaliação de alternativas de solução para crises financeiras. Nesse ambiente, Dutra e Cavalcante (2011, p. 67) destacam a importância das agências de classificação de risco de crédito como usuário dessas informações:

Atualmente, as agências de rating (classificação de risco de crédito) têm tido um papel relevante na definição da direção dos investimentos internacionais e também das taxas de juros nas operações de crédito realizadas por governos, em razão do risco de inadimplência projetado por elas. Assim, não basta reputação política e registros históricos de poderio econômico. Os governantes têm de se preocupar em ter boas “notas” com essas agências, pois uma simples e rápida redução da classificação do país pode criar uma crise que talvez nem exista. É diante desse contexto que a auditoria nas demonstrações financeiras governamentais impõe a sua relevância social.

A auditoria das demonstrações contábeis nacionais, seguindo normas de auditoria internacionalmente aceitas, pode ensejar ganhos de competitividade, ao transmitir aos investidores internacionais uma mensagem mais segura quanto à estabilidade e o desempenho da economia, as estratégias de desenvolvimento e crescimento, permitindo melhor juízo quanto aos riscos e possibilidade de ganhos no País, em contraste com as economias que não tiveram suas demonstrações auditadas. Essa mesma segurança pode propiciar a diminuição dos custos na obtenção de empréstimos e financiamentos junto a entidades internacionais para aplicação em projetos de desenvolvimento nacional. O planejamento nacional também se beneficia de informações econômicas mais fidedignas.

Para o administrador público, a auditoria financeira induz melhorias na governança e nos controles internos da entidade auditada; aumentando a segurança e consequentemente a utilidade das informações econômicas da entidade para o planejamento da gestão.

Pode-se destacar, finalmente, a evolução do controle social no Brasil, especialmente após a Constituição de 1988, aumentando a exigência da sociedade quanto à transparência na gestão da coisa pública e a qualidade dos serviços públicos. Ao avaliar a confiabilidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, a auditoria financeira contribui para o aumento da transparência na gestão pública e da confiança da sociedade nos órgãos de controle.

5.2 Recomendações

O Balanço Geral da União é a consolidação dos Balanços Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais de todos os órgãos e entidades da administração pública federal integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social. Dados do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento – SIOP indicam que essa consolidação abrange 6764 Unidades Gestoras (definidas como as repartições públicas investidas de poder para gerir créditos orçamentários e/ou recursos financeiros) em todo o território nacional.

Percebe-se a grandiosidade do trabalho de auditoria do BGU e o desafio de executar o processo de auditoria conforme as normas internacionais de auditoria financeira, mormente perante a necessidade de avaliar componentes de materialidade e riscos, bem como elaborar um projeto de testes de controles e testes substantivos adequado para a obtenção da evidência de auditoria apropriada num conjunto tão abrangente de entidades.

Na estrutura do Tribunal de Contas da União, a unidade responsável por assessorar o Ministro relator das contas do Presidente da República na elaboração do parecer prévio a cargo do Tribunal é a Secretaria de Macroavaliação Governamental – Semag. Desde 2010, a Semag vem se valendo da cooperação das Secretarias de Controle Externo – Secex especializadas para a avaliação da atuação setorial do Governo; as Secex podem ser preparadas para cooperar nos trabalhos de auditoria do BGU.

O TCU pode também qualificar a parceria com os sistemas de controle interno previstos no art. 74 da Constituição Federal, em especial com a Secretaria Federal de Controle Interno, órgão que integra a estrutura da Controladoria Geral da União – CGU e exerce a função de órgão central do SCI do Poder Executivo Federal. Uma das possibilidades é a qualificação da avaliação de controles internos realizada pela SFC no âmbito das auditorias de gestão, que integram as prestações de contas dos administradores públicos e outros responsáveis.

Finalmente, o TCU pode avaliar a possibilidade de incluir as unidades de auditoria interna dos órgãos da administração pública entre as possíveis parceiras no processo de auditoria do BGU.

5.3 Sugestões

O presente estudo revela a possibilidade de outras pesquisas, qualitativas e quantitativas, que poderão aprofundar o conhecimento dos aspectos técnicos e das constatações desta pesquisa. Podem-se citar: estudos para mensurar os benefícios ou avaliar os efeitos sobre os controles internos e governança nas entidades do setor público sujeitas à auditoria financeira; estudos comparativos entre as práticas de auditoria financeira de diferentes Entidades de Fiscalização Superiores; e estudos para avaliar as possibilidades de integração e racionalização dos trabalhos de fiscalização, julgamento das contas dos administradores e elaboração do parecer prévio das contas do Presidente da República por parte do TCU.

Além disso, as recomendações feitas pela consultoria contratada para analisar a aderência do processo de auditoria do BGU aos requisitos estabelecidos nas ISSAI também podem ser objeto de estudo aprofundado.

Referências Bibliográficas

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. Auditing Concepts Committee. **Report of the Committee on Basic Auditing Concepts**. The Accounting Review, v. 47, Supp, 1972, p. 18.

ARAÚJO, Inaldo da P. S. **Introdução à Auditoria**: Breves apontamentos de aula. Salvador: 1998. 348 p. ISBN 85-900549-1-8

BANCO MUNDIAL. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA). **Brasil: Desempenho da gestão financeira pública federal**: Baseado na metodologia PEFA. Washington: Banco Mundial, 2009. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/BRAZILINPOREXTN/Resources/Desempenho_gestao_financeira_publica_federal.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2013.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002. 982 p. ISBN 85-224-3244-9

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 15 jun. 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**: decretada e promulgada em 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 1º jun. 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 1º jun. 2013.

BRASIL. **Decreto nº 966 A - de 7 de novembro de 1890**: Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes á receita e despesa da Republica. Disponível em: <http://www.jacoby.pro.br/normas/decr_966_1890.html>. Acesso em: 15 jun. 2013.

BRASIL. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992**: Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm>. Acesso em: 15 jun 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 5. ed. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/manuais-de-contabilidade-publica>>. Acesso em: 1º jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011**. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

(MCASP). Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_4062011_MCASP.pdf>. Acesso em: 1º jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN nº 753, de 21 de dezembro de 2012**. Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.marica.rj.gov.br/downloads/transparencia/portaria_stn_753.pdf>. Acesso em: 1º jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 1º mai. 2013.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **SIOP – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento**. Disponível em: <<https://www.siop.planejamento.gov.br/siop/>>. Acesso em: 18 jul. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Portaria TCU nº 62, de 15 de fevereiro de 2005**. Aprova a realização do projeto Desenvolvimento de Metodologia de Auditoria e Análise Contábil-Financeira – Audicon e designa seu gestor. BTCU, Brasília, Ano XXXVIII, nº 6, p. 44-52, 21 fev. 2005.

_____. _____. **Portaria TCU nº 105, de 23 de março de 2004**. Aprova a atualização do Manual de Instrução de Processos de Tomada e Prestação de Contas. BTCU Especial, Brasília, Ano XXXVII, nº 5, p. 1-129, 31 mar. 2004.

_____. _____. **Portaria TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010**. Aprova as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. BTCU Especial, Brasília, Ano XLIII, nº 29, p. 1-59, 10 dez. 2010.

_____. _____. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. Resolução TCU nº 246, de 30 de novembro de 2011. Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU nº 155, de 4 de dezembro de 2002. BTCU Especial, Brasília, Ano XLV, nº 1, p. 1-95, 2 jan. 2012.

_____. _____. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2002**. Ministro-Relator Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2003. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_2002.pdf>. Acesso em: 1º jun. 2013.

_____. _____. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2003**. Ministro-Relator Guilherme Palmeira. Brasília: TCU, 2004. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas2003.pdf>. Acesso em: 1º jun. 2013.

_____. _____. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2004**. Ministro-Relator Benjamin Zymler. Brasília: TCU, 2005. Disponível em:

<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_2004.pdf>. Acesso em: 1º jun. 2013.

_____. _____. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2005.** Ministro-Relator Valmir Campelo. Brasília: TCU, 2006. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_2005.pdf>. Acesso em: 1º jun. 2013.

_____. _____. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2006.** Ministro-Relator Ubiratan Aguiar. Brasília: TCU, 2007. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/CONTAS_ARQUIVOS_2006/CG2006_B1.htm>. Acesso em: 1º jun. 2013.

_____. _____. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2007.** Ministro-Relator Benjamin Zymler. Brasília: TCU, 2008. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_07/CG2007_B.htm>. Acesso em: 1º jun. 2013.

_____. _____. **Relatório e pareceres prévios sobre as contas do governo da república: exercício de 2008.** Ministro-Relator Augusto Nardes. Brasília: TCU, 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_08/CG2008_A.htm>. Acesso em: 1º jun. 2013.

_____. _____. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício de 2009.** Ministro-Relator Raimundo Carreiro. Brasília: TCU, 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_09/index.htm>. Acesso em: 1º jun. 2013.

_____. _____. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da república: exercício de 2010.** Ministro-Relator Aroldo Cedraz. Brasília: TCU, 2011. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_10/index.html>. Acesso em: 1º jun. 2013.

_____. _____. **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: exercício de 2011.** Ministro-Relator José Múcio. Brasília: TCU, 2012. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/Contas2011/index.html>. Acesso em: 1º jun. 2013.

_____. _____. **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República: exercício de 2012.** Ministro-Relator José Jorge. Brasília: TCU, 2013. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/Contas2012/index.html>. Acesso em: 1º jun. 2013.

_____. _____. **Resolução TCU nº 253, de 21 de dezembro de 2012.** Define a estrutura, as competências e a distribuição das funções de confiança das unidades da Secretaria do Tribunal de Contas da União. BTCU Especial, Brasília, Ano XLV, nº 30, p. 4-42, 28 dez. 2012.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**: Integração das Áreas do Ciclo de Gestão: Contabilidade, Orçamento e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 542 p. ISBN 978-85-224-6562-0

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. **Controle Externo da Gestão Pública**. A fiscalização pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas. Teoria e Jurisprudência. Niterói: Impetus, 2007. 384 p. ISBN 978-85-7626-196-4

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.202/09**. Aprova a NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1202.doc>. Acesso em: 1º mai. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.203/09**. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1203.doc>. Acesso em: 1º mai. 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 770 p. ISBN 978-85-224-6373-2

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 283p. ISBN 978-85-224-4579-0

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DUTRA, Tiago A. de G. L. **Integração dos instrumentos constitucionais de controle externo**: uma proposta para a legitimação do modelo brasileiro por meio de isomorfismos institucionais. Brasília: 2012. Monografia apresentada no Concurso Nacional de Monografias Conselheiro Henrique Santillo. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2507885.pdf>>. Acesso em: 1º jun. 2013.

DUTRA, Tiago A. de G. L.; BARRETO, D. **Parcerias internacionais para aperfeiçoamento das Contas de Governo**. Revista do TCU, Brasil, n. 124, p. 54-59, maio/agosto 2012.

DUTRA, Tiago A. de G. L.; CAVALCANTE, Renato L. **Auditoria Financeira na Apreciação das Contas de Governo da República**. Revista do TCU, Brasil, n. 121, p. 62-75, maio/agosto 2011.

EVERARD, P.; WOLTER, D. Seleção de termos e expressões utilizados em matéria de auditoria externa das finanças públicas, cuja elaboração foi solicitada no XII Congresso da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – Intosai, realizado em Sydney, Austrália, em abril de 1986, p. 187.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry E.; JOHNSTONE, Karla M. **Auditoria**: tradução da 7ª edição norte-americana. São Paulo: Cengage Learning, 2012. 743 p. ISBN 978-85-221-0903-6

GUERRA, Evandro Martins. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. 488p. ISBN 85-89148-95-5

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Definition of Internal Auditing**. Disponível em: <<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>>. Acesso em: 1º mai. 2013.

JUND, Sergio. **Auditoria**: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos. 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 816p. ISBN 978-85-352-2655-3

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo**: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. 536p. ISBN 978-85-352-3497-8

LOPES DE SÁ, Antônio. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 568p. ISBN 85-224-3146-9

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 32. ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2006. 826p. ISBN 85-7420-723-3

MORESI, Eduardo. **Metodologia da Pesquisa**. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/metodologia_da_pesquisa..pdf>. Acesso em: 1º jul. 2013.

PETER, Maria da G. A.; MACHADO, Marcus V. V. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003. 241p. ISBN 85-224-3599-5

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. cap. 3, p. 76-97.

SUMMA, Hilkka. Definições e estruturas. In: POLLITT, Christopher et al. **Desempenho ou Legalidade?** Auditoria Operacional e de Gestão Pública em cinco países. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

TCU. SECRETARIA-GERAL DE CONTROLE EXTERNO. **Roteiro de Auditoria Contábil-Financeira para o Banco do Brasil S.A.** Elaborado em atendimento à meta “i” da Portaria TCU nº 54, de 17 de março de 2006, que aprova alterações de escopo no projeto Desenvolvimento de Metodologia de Auditoria e Análise Contábil-Financeira (Audicon) e designa gestor. Brasília, 2007.

VELA BARGUES, José Manuel. **Concepto y principios de contabilidad pública**. Madri: Edición do Ministério de Economía y Hacienda, 1992.